

Ilina Tuovinen

KUNNAN SISÄISEN TARKASTUKSEN OIKEUDELLINEN SÄÄNTELY

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Tammikuu 2020

TIIVISTELMÄ

Iina Tuovinen: Kunnan sisäisen tarkastuksen oikeudellinen sääntely
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma
Tammikuu 2020

Tässä tutkielmassa tarkastellaan kunnan sisäisen tarkastuksen toimintoon kohdistuvaa oikeudellista sääntelyä. Sisäinen tarkastus kuuluu kunnan sisäiseen valvontaan, jonka järjestäminen on kuntalaissa (410/2015) säädetty kunnanhallituksen tehtäväksi. Kuntalaissa ei kuitenkaan ole velvoitetta järjestää sisäisen tarkastuksen toimintoa. Tämän tutkielman tavoitteena on avata niitä oikeudellisia lähtökohtia, joita kunnan sisäisen tarkastuksen toimintoon liittyy. Tutkielman päätutkimustehtävänä on siten selvittää, mitä kunnan sisäisen tarkastuksen toiminnolta oikeudellisesti edellytetään. Tämän päätutkimustehtävän alle on asetettu alatutkimuskysymyksiä, miten kunnan sisäinen tarkastus toteuttaa hyvää hallintoa. Tutkielmassa selvitetään sisäisen tarkastuksen oikeudellista sisältöä tarkastelemalla sitä ensin teoreettisella tasolla ja sitten yleisesti lainsäädännössä. Näiden kautta sisäisen tarkastuksen tarkastelu keskitetään kuntaan ja kuntakonserniin. Lopuksi kunnan sisäisen tarkastuksen toiminnon tarkastelu liitetään julkisoikeudellisesti määritellyn hyvän hallinnon toteuttamiseen. Hyvän hallinnon toteuttamisella tarkoitetaan kahta näkökulmaa. Ensinnäkin sitä, miten kunnan sisäinen tarkastus pyrkii varmistamaan hyvän hallinnon toteutumisen, ja toiseksi, miten hyvän hallinnon velvoitteet koskevat sisäistä tarkastusta suorittavia tahoja.

Tutkielma on metodiltaan pääosin oikeusdogmaattinen, mutta tutkielmassa hyödynnetään oikeusvertailua tarkasteltaessa sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen sääntelyä pohjoismaisissa kunnissa. Analogia on myös keskeisessä osassa selvitettyä sisäisen tarkastuksen oikeudellista sisältöä, sillä kunnan sisäistä tarkastusta koskevan sääntelyn puuttuessa tarkastelua on tarpeen laajentaa muuhun lainsäädäntöön.

Kunnan sisäisen tarkastuksen tarkoitus ja tehtävät ymmärretään kuntalain esitöissä sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien kautta. Keskeinen edellytys kunnan sisäisen tarkastuksen toiminnolle on riippumattomuus- ja objektiivisuusvaatimusten täyttyminen. Sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtäviin ei siten voi sisältyä kunnan operatiiviseen toimintaan tai päätöksentekoon osallistumista. Sisäisen tarkastuksen keskeisenä tehtävänä on sisäisen valvonnan toimivuuden varmentaminen. Sisäisen tarkastuksen toiminnosta tulee ohjeistaa kunnan hallintosäännössä sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteissa, joiden kautta kunnanvaltuusto päättää kunnan toimielimistä ja niiden tehtävistä ja vastuista. Näissä määritellään tarkemmin sisäisen tarkastuksen toiminnon keskeiset tehtävät, vastuut ja toimivalta. Lisäksi sisäisellä tarkastuksella tulee olla erillinen toimintaohje, jossa yksityiskohtaisemmin määritellään sisäisen tarkastuksen toiminnon tarkoituksesta, tehtävistä, vastuista ja organisoinnista.

Sisäisen tarkastuksen rooli hyvän hallinnon toteuttamisessa pohjautuu ei-oikeudellisesti määritellyn hyvän hallintotavan toteuttamiseen. Hyvällä hallintotavalla on kuitenkin yhteys Suomen perustuslaissa (731/1999) ja hallintolaissa (434/2003) määriteltyjen hyvän hallinnon perusteiden toteutumiseen. Koska kunnan sisäisen tarkastuksen toiminnolla on keskeinen rooli hyvän hallintotavan edistämiseksi, on se näin ollen tärkeässä asemassa oikeudellisen hyvän hallinnon toteuttamisessa varmistamalla, että sisäisen valvonnan prosessit toimivat kunnassa ja kuntakonsernissa. Toisaalta hyvän hallinnon periaatteet velvoittavat kunnan sisäistä tarkastusta suorittavia tahoja riippumatta sisäisen tarkastuksen järjestämistavasta. Sisäisen tarkastuksen toiminnossa tulee siten huomioida hyvän hallinnon velvoitteet. On kuitenkin huomattava, että kunnan sisäisellä tarkastuksella ei ole hallintomenettelyä sisältäviä tehtäviä, joten hyvän hallinnon velvoitteita on noudatettava ensisijaisesti viranomaisen toimintaa yleisesti ohjaavina periaatteina.

Avainsanat: sisäinen tarkastus, kunta, hyvä hallinto, hyvä hallintotapa

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

LÄHTEET.....	IV
LYHENTEET	XI
KUVIOT	XII
1 JOHDANTO	1
1.1 Johdatus aiheeseen	1
1.2 Tutkimustehtävä ja aiheen rajaukset	3
1.3 Tutkielman metodologia ja aineisto	5
1.4 Keskeiset käsitteet	7
1.5 Tutkielman rakenne	9
2 OIKEUDELLISET LÄHTÖKOHDAT KUNNAN VALVONTAJÄRJESTELMÄÄN	11
2.1 Kunnallinen itsehallinto kunnallisoikeuden lähtökohtana	11
2.2 Keskeisimmät muutokset kuntia koskevassa lainsäädännössä.....	12
2.3 Toiminnan ja talouden ohjaaminen kuntakonsernissa.....	15
2.4 Kunnan valvontajärjestelmä	17
2.5 Sisäinen valvonta.....	18
2.6 Ulkoinen valvonta	21
3 SISÄINEN TARKASTUS TEORIASSA JA LAINSÄÄDÄNNÖSSÄ.....	26
3.1 Päämies-agenttiteoria sisäisen tarkastuksen taustalla.....	26
3.2 Sisäinen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus ja sen asema oikeuslähteenä	28
3.3 Sisäinen tarkastus lainsäädännössä	33
3.3.1 Valtion talousarvionlainsäädäntö	33
3.3.2 Muu lainsäädäntö	36
3.3.3 Yhteenvetoa	41
4 SISÄISEN TARKASTUKSEN SÄÄNTELY KUNNASSA	44
4.1 Sisäinen tarkastus kunnallislainsäädännön kehityksen näkökulmasta	44
4.2 Kunnan sisäisen tarkastuksen järjestämistä koskevat velvoitteet.....	48
4.3 Sisäinen tarkastus kuntakonsernin kokonaisedun edistäjänä	51
4.4 Sisäisen tarkastuksen järjestäminen pohjoismaisissa kunnissa	54
5 HYVÄ HALLINTO JA SISÄINEN TARKASTUS KUNNASSA.....	59
5.1 Lähtökohdat hyvään hallintoon	59
5.2 Hyvä hallinto oikeudellisena käsitteenä	61
5.3 Hyvän hallinnon perusteet hallintolaissa.....	65
5.4 Kunnan sisäinen tarkastus hyvän hallinnon varmistajana.....	68
5.4.1 Hyvän hallinnon velvoitteet ja sisäinen tarkastus	70
5.5 Hyvän hallinnon toteutuminen kaupunkien sisäisen tarkastuksen toiminnoissa.....	73
6 LOPUKSI	77
6.1 Johtopäätökset	77
6.2 De lege ferenda.....	81

LÄHTEET

KIRJALLISUUSLÄHTEET

Aarnio, Aulis: Mitä lainoppi on? Tammi. Helsinki 1978.

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria: Yleisen oikeustieteen oppikirja. WSOY. Porvoo 1989.

Adams, Michael B.: Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 9. No. 8. 1994, s. 8 – 12.

Alftan, Mikko – Blummé, Nils – Heikkala, Jani – Kontula, Lisbet – Miettinen, Olli – Pakarainen, Eija – Sinersalo, Kaarina – Sjölund, Roland – Sundvik, Peter – Tarvainen, Jyri – Tikkanen, Reino – Turakainen, Olli – Urrila, Antti – Vesa, Janne: Corporate Governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta. Edita Prima Oy. Helsinki 2008.

Anttiroiko, Ari-Veikko – Haveri, Arto – Karhu, Veli – Ryytänen, Aimo – Siitonen, Pentti: Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet. 3. uudistettu painos. Tampere University Press. Tampere 2007.

Asikainen, Jarmo – Huikko, Katariina – Krakau, Tarja – Korento, Sari – Lebedeff, Pirkka-Petri – Mononen, Kirsi: Kunnan konserniohje. 2. tarkistettu painos. Suomen Kuntaliitto. Helsinki 2017.

Cornforth, Chris: The Governance of Public and Non-profit Organisations: What Do Boards Do? Routledge. New York; London 2003.

Goodwin, Jenny: A comprasion of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*. Vol 19. No. 5. 2004, s. 640–650.

Harjula, Heikki – Prättälä, Kari: Kuntalaki: Tausta ja tulkinnat. 9. uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2015.

Hautamäki, Veli-Matti: Hyvän hallinnon toteuttaminen. Edita. Helsinki 2004.

Heuru, Kauko: Hyvä hallinto. Edita. Helsinki 2003.

Heuru, Kauko: Perustuslaillinen kunnallishallinto. Edita. Helsinki 2006.

Heuru, Kauko – Mennola, Erkki – Ryytänen Aimo: Kunta: kunnallisen itsehallinnon perusteet. Edita. Helsinki 2008.

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteenmetodologiaan. Yleisen oikeustieteenjulkaisuja 17. Helsinki 2011.

Husa, Jaakko: Oikeusvertailu: Teoria ja metodologia. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 2013.

Husa, Jaakko – Nuotio, Kimmo – Pihlajamäki, Heikki (Eds): Nordic Law: Between Tradition and Dynamism Nordic Law. Ius Commune Europaeum, No. 66. Intersentia. Antwerpen 2007, s. 1-39.

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa: ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. 2. uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2008.

Jensen, Michael C. – Mecling, William H.: Theory of the Firm: Managerial behavior, Agency costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics. Vol. 3. No. 4. 1976, s. 305–360.

Jóhannesdóttir, Anna Margrét – Nielsson Kristiansson, Stina – Sipiläinen Niina – Koivunen, Riikka: Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. Icelandic Review of Politics and Administration. Vol 14. No 2. 2018, s. 19–44.

Kankaanpää, Jari. – Oulasvirta, Lasse – Wacker, Jani: Steering and Monitoring Model of State-Owned Enterprises. International Journal of Public Administration. Vol. 37. No. 7. 2014, s. 409–423.

Koivisto, Ida: Hyvän hallinnon muunnelmät: Julkisoikeudellinen tutkimus. Suomalainen lakimiesyhdistys. Helsinki 2011.

Koivisto, Ida: Johdatus hyvään hallintoon. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta. Helsinki 2014.

Kulla, Heikki: Hallintomenettelyn perusteet. 8. uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2012.

Kuuluvainen, Antero: Yhdistystoiminta, ammattitutkinnot ja muu opiskelu, s. 385–389. Teoksessa Holopainen, Atte – Koivu, Eila – Kuuluvainen, Antero – Lappalainen, Keijo – Leppiniemi, Jarmo – Mikola, Matti – Vehmas Keijo: Sisäinen tarkastus. 3. uudistettu painos. Tietosanoma. Helsinki 2010.

Kuusikko, Kirsi: Esteellisyys hallinnossa. Alma Talent. Helsinki 2018.

Kuusikko, Kirsi: Neuvonta hallinnossa: julkisoikeudellinen tutkimus viranomaisen velvollisuudesta ja hallinnon asiakkaan oikeudesta neuvontaan sekä virheellisen neuvon oikeusvaikutuksista. Kauppakaari. Helsinki 2000.

Kuusikko, Kirsi: Oikeus hyvään hallintoon (41 artikla), s. 389–447. Teoksessa Nieminen, Liisa (toim.), Perusoikeudet EU:ssa. Lakimiesliiton kustannus. Jyväskylä 2001.

Lappalainen, Keijo: Sisäisen tarkastuksen erityispiirteitä erilaisissa ympäristöissä: Kaupungit. Teoksessa Holopainen, Atte – Koivu, Eila – Kuuluvainen, Antero – Lappalainen, Keijo – Leppiniemi, Jarmo – Mikola, Matti – Vehmas Keijo: Sisäinen tarkastus. Tietosanoma. Helsinki 2010.

Lautjärvi, Kari: Yhtiön etu yhtiön johdon päätöksissä ja toimissa. Alma. Helsinki 2017.

Lilja, Mikko: Hyötyä vai haittaa? Kolme näkökulmaa suomalaisten sairaanhoitopiirien sisäiseen valvontaan. Tampere University Press. Tampere 2016.

Martikainen, Juha-Pekka – Meklin, Pentti – Oulasvirta, Lasse – Vakkuri, Jarmo: Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen: kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista. Tampere University Press. Tampere 2002.

Mayston, David: Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Sector. Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 6. No. 3. 1993.

Meklin, Pentti: Tavoitteet kuntakonsernin kokonaisedun osoittajana. ARTTU2-tutkimusohjelman julkaisu nro 8/2018. Suomen Kuntaliitto. Helsinki 2018.

Meklin, Pentti: Tavoitteiden saavuttamisen arviointi kuntataloudessa. Teoksessa: Myllymäki, Arvo – Vakkuri, Jarmo (toim.): Tulos, normi ja tilivelvollisuus: Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin. Tampere University Press. Tampere 2001.

Muukkonen, Matti: ”Kunnan toiminta” -käsitteen sisältö ja oikeudelliset vaikutukset. Edilex 2019.

Myllymäki, Arvo: Finanssihallinto-oikeus: Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta. 2. uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2007.

Myllymäki, Riitta (toim): Kunnan hallintosääntö. Suomen Kuntaliitto. Helsinki 2016.

Mäenpää, Olli: Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. 5. uudistettu painos. Edita Publishing Oy. Keuruu 2016. (Mäenpää 2016a).

Mäenpää, Olli: Julkisuusperiaate ja sisäinen tarkastus julkishallinnossa. Balanssi: raportointi & hyvä hallinto 2/2016, s. 50–53. (Mäenpää 2016b).

Mäenpää, Olli: Yleinen hallinto-oikeus. Alma Talent. Helsinki 2017.

Mähönen, Jukka – Villa, Seppo: Osakeyhtiö 3: Corporate Governance. 2. uudistettu painos. WSOYpro. Helsinki 2010.

Mäkinen, Eija: Kuntien ja maakuntien valvonta Pohjoismaissa. Lakimies 1/2017, s. 3–24.

Neuvonen, Riku: Tapaoikeus oikeuslähdeopissa. Lakimies 3/2006, s. 405 – 432.

Niemi, Paula: Sisäinen tarkastus käytännössä. Alma Talent. Helsinki 2018.

Nieminen, Liisa Mirjam: Ammattieettiset ohjeet juristin haasteena, s. 18–44. Teoksessa: Päivi Korpisaari (toim.): Viestintäoikeuden vuosikirja 2017: 15 vuotta viestintäoikeutta. Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta. Helsinki 2018.

Niemivuo, Matti: Aluehallinto ja aluepoliittinen lainsäädäntö. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 2013.

Niemivuo, Matti – Keravuori-Rusanen, Marketta – Kuusikko, Kirsi: Hallintolaki. 2. uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2010.

Penttilä, Seppo – Ruohonen, Janne – Uoti, Asko – Vahtera, Veikko: Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa. KAKS – Kunnallisanalan kehittämissäätiö. Sastamala 2015.

Ratsula, Niina: Yrityksen sisäinen valvonta. 2. uudistettu painos. Edita. Kerava 2016.

Ruohonen, Janne – Vahtera, Veikko – Penttilä, Seppo: Kuntayhtiö. Alma Talent. Helsinki 2017.

Rönkkö, Jaakko: Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää: empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen olemassaolosta suomalaisissa yli 10000 asukkaan kunnissa. Kunnallistieteellinen aikakauskirja. Vol. 43. No. 1. 2015, s. 7–22.

Rönkkö, Jaakko: Sisäinen tarkastus – Tuloksellinen lisäarvon tuottaja vai paikkaansa hakeva tukitoiminto? Punamusta Oy – Yliopistopaino. Tampere 2019.

Rönkkö, Jaakko – Lilja, Mikko: Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset kuntaorganisaatiossa. Kunnallistieteellinen aikakauskirja. Vol. 44. No. 2. 2016, s. 27–43.

Rönkkö, Jaakko – Paananen, Mikko – Vakkuri, Jarmo: Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure. Internal Journal of Auditing. Vol 22. No. 1. 2018, s.25–39.

Saarikivi, Maj-Lis: Tilintarkastajan riippumattomuus. Helsingin kauppakorkeakoulu. Helsinki 1999.

Saraviita, Ilkka: Perustuslaki. 2. uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2011.

Sarja, Mikko: Hyvä edunvalvontatapa holhoustoimessa. Defensor legis 2/2011, s. 133–162.

Sarja, Mikko: Tilintarkastajan riippumattomuus. Edita. Helsinki 1999.

Sletnes, Ingun – Henrichsen, Carsten – Lundin, Olle – Mäkinen, Eija: Kommuneloveve i Norden: En kartlegging og sammenligning. HiOA Rapport 13/2013.

Säilä, Esko – Hellén-Toivanen, Paula – Pakkanen, Kaija – Kääriäinen, Antti – Urrila, Antti: Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Edita. Helsinki 2008.

Tamm, Ditlev – Letto-Vanamo, Pia: Oikeuden maailma: Näkökulmia oikeuskulttuureihin. Suomalainen Lakimiesyhdistys. Helsinki 2015.

Uoti, Asko: Tarkastuslautakunta kunnan ulkopuolisten palvelutoimintamuotojen arvioijana, 201–245. Teoksessa Kihn, Lili-Anne – Oulasvirta, Lasse – Ruohonen, Janne – Rönkkö, Jaakko – Wacker, Jani (toim.): Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä. Tampere University Press. Tampere 2019.

Vakkuri, Jarmo: Julkisen sektorin tehokkuus monitulkintaisena ongelmana – käsitteet ja lähestymistavat. Teoksessa Vakkuri, Jarmo. (toim.) Paras mahdollinen julkishallinto? Gaudeamus Helsinki University Press. Helsinki 2009.

Voutilainen, Tomi: Hyvä sähköinen hallinto. Edita. Helsinki 2007.

Vuorinen, Erkki: Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa. Vuoricon Oy. Turku 1995.

VIRALLISLÄHTEET

HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp. Hallintovaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä kuntalaiksi.

HaVm 55/2014 vp - HE 268/2014 vp. Hallintovaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 140/1975 II vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle kunnallislainsiksi ja siihen liittyviksi laeiksi.

HE 309/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

HE 192/1994 vp. Hallituksen esitys kuntalaiksi.

HE 1/1998 vp, Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

HE 188/1999 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta.

HE 263/2006 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.

HE 24/2012 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.

HE 83/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi vakuutusyhtiölain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.

HE 39/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi luottolaitostoiminnasta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 96/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi työeläkevakuutusyhtiöistä annetun lain muuttamisesta.

HE 268/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 21/2015 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi Kevasta, valtion eläketurvan rahoituksesta ja evankelis-luterilaisen kirkon eläketurvan rahoituksesta.

HE 205/2018 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi eläkesäätiölain ja vakuutuskassalain muuttamisesta sekä eräiksi muiksi laeiksi.

KOM 33/1993 vp. Kunnalliskomitean mietintö. Kuntalaki.

PeVM 25/1994 vp – HE 309/1993 vp. Perustuslakivaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

Prop. 46 L (2017-2018). Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak). Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven). Det Kongelige Kommunal- og Moderniseringsdepartement.

OIKEUSTAPAUKSET

KHO 2018:164

MUUT LÄHTEET

Arvopaperimarkkinayhdistys ry: Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodi (Corporate Governance). 2015.

Espoon kaupungin hallintosääntö. Voimaantulo 10.6.2019.

Espoon kaupungin konserniohje. Voimaantulo 12.12.2016.

Espoon kaupungin sisäisen tarkastuksen yksikön toimintaohje. Voimaantulo 1.1.2012.

Espoon kaupungin tilinpäätös 2018.

Helsingin kaupungin hallintosääntö. Voimaantulo 11.4.2018.

Helsingin kaupungin konserniohje. Voimaantulo 1.6.2017.

Helsingin kaupungin sisäisen tarkastuksen toimintaohje. Voimaantulo 4.12.2017.

Helsingin kaupungin tilinpäätös 2018.

Kuntaliiton suositus: Kuntalain sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevien säännösten toimeenpano. 2013. Saatavilla: https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Sisainen_valvonta_09122013.pdf.

Kuntaliitto: Kyselyn tuloksia: Sisäinen tarkastus kunnissa ja kuntayhtymissä. 2019. <https://www.kuntaliitto.fi/ajankohtaista/2019/kyselyn-tuloksia-sisainen-tarkastus-kunnissa-ja-kuntayhtymissa>. Luettu 28.12.2019.

Kuntatarkastajat ry: Lausunto Valtionvarainministeriölle kuntalaki luonnoksesta 22.8.2014.

Oulun kaupungin hallintosääntö. Voimaantulo 20.6.2019.

Oulun kaupungin sisäisen tarkastuksen toimintaohje. Voimaantulo 1.1.2018.

Oulun kaupungin konserniohje. Voimaantulo 1.10.2016.

Oulun kaupungin tilinpäätös 2018.

Sisäiset tarkastajat ry: Ammatillinen ohjeistus. <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>. Luettu 25.9.2019.

Sisäiset tarkastajat ry: Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit. 2017. Saatavilla: https://theiia.fi/wp-content/uploads/2016/12/standards_2017_fi.pdf. Luettu 15.12.2019.

Tampereen kaupungin avustustoiminnan yleiset periaatteet. Voimaantulo 25.11.2019.

Tampereen kaupungin hallintosääntö. Voimaantulo 1.6.2017.

Tampereen kaupungin sisäisen tarkastuksen toimintasääntö. Voimaantulo 4.9.2017.

Tampereen kaupungin tilinpäätös 2018.

Tampereen kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen konserniohje. Voimaantulo 6.4.2010.

The Institute of Internal Auditors: Eettiset säännöt. Hyväksytty IIA:n hallituksessa 17.6.2000. https://theiia.fi/wp-content/uploads/2016/12/eettiset_saannot.pdf. Luettu 25.9.2019.

Työ- ja elinkeinoministeriön Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto: Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta. 4. tarkistettu painos. Suomen Kuntaliitto. Helsinki 2015.

Työ- ja elinkeinoministeriön Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto: Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. 5. uudistettu painos. Suomen Kuntaliitto. Helsinki 2019.

Valtiovarainministeriö: Selvitys kuntalain uudistustarpeista. Valtiovarainministeriön julkaisuja 10/2011.

Valtiovarainministeriö: Sisäisen tarkastuksen malliohjesääntö. 2007. Saatavilla: <https://vm.fi/sisainen-tarkastus> > Viraston sisäisen tarkastuksen malliohjesääntö. Luettu 10.10.2019.

Valtiovarainministeriö: Yhteenveto kuntalakiluonnosta koskevista lausunnoista. VM065:00/2012.

Yle-uutinen: Kotilinnasäätiön tonttikaupasta rikostutkinta. 22.1.2018. Saatavilla: <https://yle.fi/uutiset/3-10034241>. Luettu 12.8.2019. (Yle uutinen 2018b)

Yle uutinen: Sisäinen tarkastus paljasti lepsuilua Lemillä – sopimuksia puuttuu, markkinointime-not reilusti yli budjetin. 6.5.2019. Saatavilla: <https://yle.fi/uutiset/3-10769716>. Luettu 12.8.2019.

Yle-uutinen: Turun kaupungin selvitys 875 000 euron epäilystä kolikkokavalluksesta valmistui: kaikkiaan kolme työntekijää saa lopputilin. 16.3.2018. Saatavilla: <https://yle.fi/uutiset/3-10116484>. Luettu 12.8.2019. (Yle uutinen 2018b)

LYHENTEET

EU	Euroopan Unioni
HaVM	Hallintovaliokunnan mietintö
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki (434/2003)
IIA	The Institute of Internal Auditors, sisäisten tarkastajien kansainvälinen ammatillinen kattojärjestö
JHT	Tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan hyväksytty tilintarkastaja, jolla on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erityispätevyys
JHTT	Kumotun lain julkishallinnon ja -talouden tilintarkastista (467/1999) mukainen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KILA	Työ- ja elinkeinoministeriön kirjanpitolautakunta
KuntaL	Kuntalaki
PeVL	Perustuslakivaliokunnan lausunto
PeVM	Perustuslakivaliokunnan mietintö
PL	Suomen perustuslaki (731/1999)
KOM	Kunnalliskomitean mietintö
Luottolaitoslaki	Laki luottolaitostoiminnasta (610/2014)
NPM	New Public Management
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
PIE	Public Interest Entity, yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö
Prop.	Proposition
SopS	Suomen säädöskokoelman sopimussarja
Talousarvioasetus	Asetus valtion talousarviosta (1243/1992)
Talousarviolaki	Laki valtion talousarviosta (423/1988)
TEM	Työ- ja elinkeinoministeriö
VM	Valtiovarainministeriö
vp	Valtiopäiväasiakirja

KUVIOT

Kuvio 1. Kunnan toimintaa valvova järjestelmä.

Kuvio 2. IIA:n sisäisen tarkastuksen ammatillisten käytäntöjen ajatusmalli (International Professional Practices Framework).

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus aiheeseen

Yle uutisoi maaliskuussa 2018 Turun kaupungin pysäköintiautomaatteihin kohdistuvasta 875 000 euron suuruudesta kavallusepäilystä¹. Hieman ennen tätä uutisoitiin Tampereen kaupungin ja sen tytäryhteisön välisestä 1,8 miljoonan euron arvoisen tonttikaupan rikostutkinnasta². Myös isoja kaupunkeja pienempi vain 3 000 asukkaan Lemminkäinen kunta päätyi otsikoihin, kun kunnan viranhaltijapäätöksiin liittyvät epäselvyydet päättyivät median tietouteen³. Yhteistä kaikille edellä mainituille uutisille on se, että ne pohjautuvat kaupunkien sisäisten tarkastusten tekemisiin havaintoihin. Sisäisen tarkastus on merkittävä osa kunnanhallintoa, koska sen kautta ilmenevät havainnot voivat olla euromääräisesti merkittäviä.

Sisäinen tarkastus on osa kunnan sisäistä valvontaa, jonka järjestäminen on säädetty kunnanhallituksen tehtäväksi. Sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestämisestä ei sen sijaan ole säädetty velvoittavia säännöksiä kuntalaissa (410/2015). Sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan kaikkia sellaisia menettely- ja toimintatapoja, joilla pyritään varmistamaan toiminnan laillisuus ja tulokellisuus. Se on kunnan johdon ja hallinnon työväline, jonka avulla arvioidaan asetettujen tavoitteiden toteutumista, toimintaprosesseja ja riskejä. Sisäinen tarkastus taas on *The Institute of Internal Auditorsin* määritelmän mukaan ”riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen”.⁴ Sisäinen valvonta on siten laajempi yläkäsite, jonka alle operatiivista tarkastustoimintaa suorittava sisäinen tarkastus sisältyy. Sisäisen tarkastuksen toiminto voidaan kunnassa järjestää omana toimintana, yhteistoimintana muiden kuntien kanssa tai kokonaan tai osittain ulkopuolisilta palveluntarjoajilta hankittuna.

Sisäisen valvonnan käsitteen käyttö yleisty, kun kunnallishallinto muuttui

¹ Ylen uutinen 2018b: Yle: Turun kaupungin selvitys 875 000 euron epäilystä kolikkokavalluksesta valmistui: kaikkiaan kolme työntekijää saa lopputilin.

² Ylen uutinen 2018a: Kotilinnasäätiön tonttikaupasta rikostutkinta.

³ Ylen uutinen 2019: Sisäinen tarkastus paljasti lepsuilua Lemminkäisellä – sopimuksia puuttuu, markkinointimenot reilusti yli budjetin.

⁴ Sisäiset tarkastajat ry 2017. Tähän määritelmään viitataan myös uutta kuntalakia koskevassa hallituksen esityksessä.

liiketaloudellisemman ajattelutavan (New Public Management) mukaiseksi 1990-luvulla. Muutos liiketaloudellisempaan ajattelutapaan on vaikuttanut merkittävästi käsitykseen hallinnon kohteesta sekä tämän ja hallinnon välisestä suhteesta. Hallinnon kohde ymmärretään ensisijaisesti hallinnon asiakkaana eikä niinkään hallintoalamaisena, mikä on vaikuttanut käsitykseen siitä, mitä julkisen hallinnon tulisi olla ollakseen hyvä. Hallinnon tulee toki edelleenkin olla muodollisesti oikein, mutta sen tulee myös ottaa huomioon yksilön oikeudet sekä hallinnon laatuun kohdistuvat odotukset.⁵ Hyvän hallinnon periaate on keskeinen julkisessa hallinnossa, joten se tuo mielekkään näkökulman kunnan sisäisen tarkastuksen tarkasteluun.

Sisäisen valvonnan kokonaisvaltaista merkitystä on korostanut kuntaorganisaatioiden muutos monimutkaisiksi ja moninaisiksi kokonaisuuksiksi, kuntakonserneiksi⁶. Sisäisen tarkastuksen tarkastelua nimenomanaan kuntakontekstissa puoltaa se, että sisäinen tarkastus on kiistatta tärkeä osa kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää, koska sen kautta havaitut puutteet tai epäkohdat ovat usein merkittäviä. Tällaisia voivat olla esimerkiksi väärinkäytösepäilyt, puutteet sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisessä tai muut epäonnistumiset hyvän hallinnon mukaisessa kunnan toiminnassa. Sisäisen tarkastuksen roolia organisaatiossa on pidetty eräänlaisena poliisin roolina, jota median antama kuva sisäisen tarkastuksen roolista vahvistaa.⁷ Sisäisen tarkastuksen rooli on kuitenkin paljon muuta, sillä poliisin roolin sijaan sisäisen tarkastuksen ensisijainen tehtävä on pikemminkin konsultoida ja tuottaa lisäarvoa organisaatiolle kehittämällä toimintaa. Myös Kuntaliiton tekemässä kyselyssä euromääräisten hyötyjen lisäksi sisäisen tarkastuksen tuottamiksi hyödyiksi kunnissa ja kuntayhtymissä katsottiin oikeiden toimintatapojen jalkauttamista organisaatioihin, hankintaprosessien, riskienhallinnan ja raportoinnin kehittämistä. Sisäisen tarkastuksen toimintoa pidettiin myös ”erittäin hyödyllisenä kumppanina” sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämisessä sekä sisäisten toimintaprosessien kehittämisessä.⁸

Oikeudellisesti tarkasteltuna aihe on mielenkiintoinen, sillä kuntien sisäistä tarkastusta koskeva sääntely on varsin vähäistä. Sisäisen tarkastuksen järjestäminen kunnassa on pitkälti kunnan itsensä päätettävissä, joten käytännöt kuntien välillä ovat hajanaisia, eikä sisäisen tarkastuksen käsitettä ole vielä täysin ymmärretty etenkin pienimmissä kunnissa. Aiheen sääntelemättömyys on tutkielman kannalta haaste, mutta toisaalta se lisää myös tutkielman tekemisen

⁵ Ks. Heuru 2003, s. 55.

⁶ HE 268/2014 vp, s. 168.

⁷ Ks. esim. aiemmin mainitut Ylen uutiset

⁸ Kuntaliitto: Kyselyn tuloksia 2019.

mielekkyyttä. Kuntien sisäisen tarkastuksen tutkimus on vasta nousussa, kun yrityspuolella tutkimusta on ollut verrattain enemmän. Tutkimuksen lisääntyminen korostanee myös aiheen merkittävyyttä, mutta myös sitä, että tutkittavaa edelleen riittää. Tuoreista tutkimuksista mainittakoon Jaakko Rönkön artikkeliväitöskirja, jossa tarkastellaan sisäisen tarkastuksen toiminnon merkitystä osana organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää. Artikkeleissa tarkastellaan mm. sisäisen tarkastuksen levinneisyyttä kuntasektorilla sekä kuntien sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavia tekijöitä.⁹ Mikko Liljan väitöskirjassa tarkastellaan sisäistä valvontaa sairaanhoitopiireissä sisäisen valvonnan tuottaman hyödyn ja haitan kautta.¹⁰ Oikeudellista tutkimusta kunnan sisäisestä tarkastuksesta ei sen sijaan ole. Sisäistä tarkastusta kuitenkin sivutaan kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää koskevissa oikeudellisissa teoksissa, mutta tällöin sisäinen tarkastus jää varsin vähälle huomiolle. Tämä seikka on tunnistettava haasteena, mutta samalla myös osoituksena aiheen tarpeellisuudesta.

1.2 Tutkimustehtävä ja aiheen rajaukset

Tämä tutkielma tarkastelee kunnan sisäiseen tarkastukseen liittyvää oikeudellista problematiikkaa osana kunnan ja kuntakonsernin johtamis- ja hallintojärjestelmää. Tutkielman päätutkimustehtävänä on selvittää, *mitä kunnan sisäiseltä tarkastukselta oikeudellisesti edellytetään*. Päätutkimustehtävän alle on asetettu seuraava alatutkimuskysymys: *miten kunnan sisäinen tarkastus toteuttaa hyvää hallintoa*. Kunnan sisäinen tarkastus kuuluu kunnan sisäiseen valvontaan, joka on tärkeä osa nykypäivän kuntajohtamista. Kuntakonserneista on tullut rakenteeltaan monimutkaisempia, joten on entistä tärkeämpää, että sisäinen valvonta toimii koko kuntakonsernissa. Sisäinen tarkastus on tärkeässä roolissa sisäisen valvonnan toimivuuden varmistamisessa. Tutkielmassa pyritään siten hahmottamaan sisäisen tarkastuksen roolia kunnan toimintaa valvovassa järjestelmässä. Jotta voitaisiin selvittää, mitä kunnan sisäiseltä tarkastukselta oikeudellisesti edellytetään, hahmotetaan sisäisen tarkastuksen oikeudellista sisältöä tarkastelemalla sitä ensin teoreettisella tasolla ja sitten lainsäädännön tasolla. Näiden jälkeen voidaan vasta ottaa kantaa kunnan sisäisen tarkastuksen oikeudellisiin edellytyksiin.

Toisena näkökulmana kunnan sisäinen tarkastus liitetään hyvän hallinnon toteutumiseen. Hyvän hallinnon toteutumisella tarkoitetaan kahta näkökulmaa. Ensinnäkin tarkastellaan sitä, miten kunnan sisäinen tarkastus pyrkii varmistamaan hyvän hallinnon toteutumisen, ja sitten

⁹ Rönkkö 2019.

¹⁰ Lilja 2016.

miten hyvän hallinnon velvoitteet koskevat sisäistä tarkastusta suorittavia tahoja. Tutkielmassa tunnistetaan hyvän hallinnon käsitteen moniulotteisuus ja monimerkityksellisyys, joten on tarpeen määritellä käsite oikeudellisesti perustellusti. Tutkielman tarkoituksena ei ole määritellä hyvää hallintoa uudelleen. Hyvän hallinnon tarkastelu liitetään erityisesti hyvän hallinnon julkisoikeudelliseen sääntelyyn, jonka perustan muodostavat hallintolain (434/2003) ja Suomen perustuslain (731/1999) hyvää hallintoa koskevat säännökset. Hyvä hallinto on määritelty perusoikeudeksi, mikä luo yksilölle oikeuksia, mutta julkiselle vallalle laajasti ymmärrettynä velvoitteita toteuttaa hyvän hallinnon perusteita. Oikeudellisesti ymmärrettynä hyvä hallinto määrittää näiden julkiselle vallalle kohdistuvien velvoitteiden sisältöä ja vähimmäislaatuvaatimuksia. Kuitenkin tunnistetaan se, että hyvä hallinto voi olla muutakin kuin laissa säädettyä (ts. hyvää hallintotapaa). Hyvän hallinnon käsitteellä voidaan kuvata yhtäältä menettelyllisiä oikeusturvatakeita ja toisaalta se on viranomaisten toimintaa yleisesti ohjaava periaate. Lisäksi siihen liittyy kolmas demokratiaan liittyvä ulottuvuus, joka lukee hyvään hallintoon sen, että yksilölle taataan riittävät mahdolliset vaikuttaa itseään koskeviin asioihin.¹¹ Näistä ulottuvuuksista hyvää hallintoa tarkastellaan erityisesti viranomaisen toimintaa ohjaavana periaatteena, sillä sisäinen tarkastus ei ole hallinnollista päätöksentekoa harjoittava toimielin, ei sisäisen tarkastuksen osalta käsitellä hyvän hallinnon menettelyllisiä vaatimuksia.

Vaikka tutkielma painottaa kunnan ymmärtämistä laajana kokonaisuutena eli kuntakonsernina, sisäisen tarkastuksen osalta näkökulma on kuitenkin korostetusti peruskunnassa. Lähtökohtaisesti kunnan tytäryhteisöt itse vastaavat oman sisäisen tarkastuksen järjestämistä, mikä puoltaa vain peruskunnan tarkastelua. Kuntakonsernissa voi olla myös kuntayhtymiä, joihin myös sovelletaan kuntalakia niin kuin peruskuntaankin. Etenkin kuntayhtymämuotoisilla sairaanhoitopiireillä voi olla omia sisäisen tarkastuksen toimintoja, joihin näin ollen sovelletaan samaa sääntelyä kuin kuntiin. Tutkielma on siten sovellettavissa myös kuntayhtymiin, kuten sairaanhoitopiireihin, mutta tässä tutkielmassa on aiheen selkeyden vuoksi perusteltua keskittyä vain peruskunnan sisäiseen tarkastukseen. Näin ollen mahdolliset kuntayhtymien, kuten sairaanhoitopiirien sisäisen tarkastuksen toiminnot on nimenomaisesti rajattu tutkielman ulkopuolelle. Lisäksi tarkennettakoon, että sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestämisen ollessa mahdollista eri tavoin ei lähtökohtaisesti erotella, mitä järjestämistapaa tarkoitetaan, kun puhutaan sisäisestä tarkastuksesta tai sisäisen tarkastuksen toiminnosta, ellei sen mainitseminen ole jostain syystä erikseen tarpeen.

¹¹ Niemivuo 2010, s. 89.

Koska tutkielma tarkastelee sisäistä tarkastusta osana kunnan valvontajärjestelmää, kuuluu se lähtökohtaisesti kunnallisoikeuden alaan. Hyvän hallinnon sääntelyä tarkastellaan kuitenkin hallintolain näkökulmasta, joten tutkimuskysymyksiin vastaamiseksi on tarpeen ylittää oikeudenalarajoja hallinto-oikeuden puolelle.

1.3 Tutkielman metodologia ja aineisto

Tutkielma on pääosin oikeusdogmaattinen, jonka avulla pyritään systematisoimaan ja tulkitsemaan voimassaolevaa oikeutta.¹² Tutkielman tarkoituksena on näin ollen selvittää kunnan sisäistä tarkastusta koskevan nykyisen oikeustilan sisältöä.¹³ Tutkielmassa arvioidaan nykytilaa myös kriittisesti tarkastellen sisäisen tarkastuksen sääntelymahdollisuuksia kunnallishallinnossa. Vaikka tutkielmassa siten on oikeuspoliittisia elementtejä, on se kuitenkin pääosin oikeusdogmaattinen. Tutkielma siis ensisijaisesti *de lege lata*, mutta tutkielmassa tarkastellaan kunnan sisäistä tarkastusta myös *de lege ferenda*.

Tutkielmassa hyödynnetään myös oikeusvertailua tarkasteltaessa sisäisen tarkastuksen sääntelyä Pohjoismaisissa kunnissa. Oikeusvertailu on tutkielmassa oikeusdogmatiikkaa tukeva metodi, joten ei ole tarpeen mennä kovin syvälle oikeuden tasoihin. Oikeusdogmatiikkaa tukevana metodina käytetään lisäksi oikeusvertailua tarkasteltaessa pohjoismaisten kuntien sisäistä valvontaa ja sisäistä tarkastusta koskevaa sääntelyä. Tarkasteluun on valittu pohjoismaiset kunnat, koska niiden kuntarakenne ja tehtäväkenttä ovat varsin lähellä Suomea¹⁴. Jossain yhteyksissä Pohjoismaita pidetään myös omana oikeusperheenä.¹⁵ Oikeusvertailu toimii tässä tutkielmassa tietoperustan ja argumentaation laajentajana.

Koska sisäisestä tarkastuksesta ei ole kuntalaissa säännöksiä, hyödynnetään sen vuoksi myös muita metodeja lainopin lisäksi. Ensinnäkin tutkielmassa sivutaan oikeustaloustieteen näkökulmaa tarkasteltaessa sisäistä tarkastusta päämies-agenttiteorian näkökulmasta. Tämä osaltaan selittää sisäisen tarkastuksen roolia osana niin kunnan kuin muidenkin organisaatioiden johtamis- ja hallintojärjestelmässä. Samalla pyritään perustelemaan sisäisen tarkastuksen sääntelyn lähtökohtia. Metodivalinta on perusteltu, koska ensinnäkin oikeuskirjallisuudessa tarkastus- ja

¹² Hirvonen 2011, s. 21–25.

¹³ Husa – Mutanen – Pohjolainen 2010, s. 20.

¹⁴ Harjula – Prättälä 2015, s.

¹⁵ Tamm – Letto-Vanamo 2015, s. 66 – 67; Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 81–82.

valvontajärjestelmien tarkastelun lähtökohtana on agenttiteoreettinen ajattelu. Toiseksi se on selkeä tapa hahmottaa valta- ja vastuusuhteita niin yksityisissä kuin julkisissa organisaatioissa-kin.

Lisäksi kuntien sisäisen tarkastuksen sääntelemättömyyden takia tutkielmassa hyödynnetään myös analogiaa. Analogia perustuu ajatukseen, että samankaltaisia tapauksia on pyrittävä käsittelemään samalla tavalla.¹⁶ Yksinkertaistetusti analogiassa oikeusnormia verrataan lakitekstin ulkopuolella oleviin samankaltaisiin tapauksiin ja tällöin merkityssisältöä laajennetaan niin, että se on sovellettavissa näihinkin tapauksiin.¹⁷ Jotta analogiaa voidaan hyödyntää, on tunnistettava tilanteessa vallitseva analogiasuhde.¹⁸ Analogian hyödyntämistä puoltaa se, että sisäinen tarkastus toimintona on ymmärrettävissä samalla tavalla organisaatiosta riippumatta. Tämä tulee esiin myös sisäistä tarkastusta koskevissa ammattistandardeissa sekä muussa ammatillisessa ohjeistuksessa. Sisäisen tarkastuksen toiminto on pääpiirteissään samankaltainen ja noudattaa samoja periaatteita.¹⁹ Tällöin riippumatta siitä, toimiiko sisäinen tarkastus yksityisellä vai julkisella sektorilla, voidaan tilanteita pitää rakenteellisesti samankaltaisina, jolloin analogian hyödyntäminen tutkimustehtävään vastaamiseksi on perusteltua. Huomattakoon kuitenkin, että käytännön toiminnassa on eroja eri organisaatioiden sisäisen tarkastuksen välillä.²⁰ Tämä ei kuitenkaan poista sitä tosiasiaa, että sisäisen tarkastuksen toiminto organisaatiossa lähtökohtaisesti tarkoittaa samaa organisaatiosta riippumatta.

Oikeuslähteiden lisäksi niiden perusteella tehtävä oikeudellinen argumentaatio muodostavat oikeusdogmaattisen tutkimuksen perustan, joten jotta tutkimustehtävään ja sen alle asetettuun alatutkimuskysymykseen voidaan vastata, on löydettävä relevantit oikeuslähteet. Kunnan sisäisen tarkastuksen kannalta relevantteja oikeuslähteitä tarkasteltaessa haasteena on se, että kunnan sisäiseen tarkastukseen kohdistuvan lainsäätelyn puuttuminen. Tämän lisäksi tai ehkä ennemminkin sen vuoksi, kuntien sisäistä tarkastusta on käsitelty oikeudellisissa tutkimuksissa varsin vähän ja silloinkin vain sivuroolissa, osana kunnan valvonta- ja tarkastusjärjestelmää. On selvää, että oikeuskäytäntöäkään ei ole käytettävissä. Näistä haasteista huolimatta

¹⁶ Aarnio 1978; Aarnio 1989. Aarnion mukaan analogia olla joko tulkintaperuste, jolloin tapausten samankaltaisuus toimii argumenttina tai päättelymuoto, jolloin analogiapäätelmää hyödynnetään metodina. Jälkimmäinen tyyppillinen tilanteessa, jossa sääntelyssä olevaa aukkoa pyritään täyttämään. Tällöin lähtökohtaisesti oletetaan, että tunnettua tapausta koskeva ratkaisu voidaan yleistää myös aukkotilannetta koskevaksi. On huomioitava, että ero aukon täyttämisen ja tulkinnan välillä on varsin häilyvä. Aarnio 1989, s. 218; 258.

¹⁷ Hirvonen 2011, s. 39.

¹⁸ Aarnio 1989, s. 245 – 246. Analogiasuhteessa huomioitavaa on, että se perustuu ainakin jossain määrin subjektiiviseen harkintaan ja on siten arvostuksenvaraista.

¹⁹ Esim. Kuuluvainen 2010, s. 385.

²⁰ Esim. Goodwin 2004.

pyritään tarkastelu kohdistamaan pääosin säänneltyyn kunnan johtamis-, ohjaus- ja valvontajärjestelmään, joka luo sen perustan, missä kunnan sisäinen tarkastus toimii.

Tutkielman aineisto painottuu lainvalmisteluaineistoon sekä muuhun tieteelliseen tutkimukseen erityisesti hallinto- ja kauppatieteiden tutkimusaloilta. Sisäistä tarkastusta koskee alan kansainvälisen ammattijärjestön IIA:n laatima ammatillinen ohjeistus, jonka oikeudellista luonnetta tutkielmassa arvioidaan erikseen, minkä jälkeen sitä hyödynnetään kattavasti myös lähdeaineistona. Myös Kuntaliiton ohjeistukset ovat merkittävässä roolissa, vaikka niillä ei olekaan ns. juridisesti velvoittavaa luonnetta. Ne ovat lähinnä suosituksia, joiden avulla pyritään täsmentämään lain tulkintoja. Lisäksi tutkielmassa hyödynnetään suurempien kaupunkien sisäisen tarkastuksen toimintoa koskevia ohjeistuksia ja dokumentteja, joiden avulla pyritään tuomaan käytäntöä havainnollistavia esimerkkejä.

1.4 Keskeiset käsitteet

Jotta tutkielma olisi lukijalle selkeä ja ymmärrettävä, on tarpeen määritellä tutkielman kannalta keskeiset käsitteet *kuntakonserni* ja *kunnan toiminta*. Kunnan toiminta on laajentunut peruskunnan organisaation ulkopuolelle, minkä vuoksi on ollut tarpeen määritellä kuntakonsernin ja kunnan toiminnan käsitteet kuntalaissa, ja tuoda konserninäkökulma esiin koko kuntalaissa.²¹

Kuntakonserni muodostuu kuntalain 6.1 §:n mukaan kunnasta ja kunnan tytäryhteisöistä. Kuntakonsernin ytimenä on perus- tai emokunta, johon sisältyy kuntalain 3 §:n tarkoittamat kunnan jäsenet eli kunnan asukkaat, kotipaikkaansa kunnassa pitävät yhteisöt ja säätiöt sekä maaomaisuuden haltijat ja omistajat.²² Emokunnan sisällä voi olla erilaisia kuntalain 65 §:n mukaisia liikelaitoksia.²³

Kuntalain 6.1 §:n mukainen kuntakonsernin määritelmä perustuu kirjanpitolakiin (1336/1997). Kunnan tytäryhteisöjä ovat ne yhteisöt, joissa kunnalla on kirjanpitolaissa tarkoitettu määräysvaltaan²⁴. Määräysvalta voi syntyä joko välittömästi tai välillisesti. Kirjanpitolain määritelmän

²¹ HE 268/2014 vp, s. 102. Kuntakonsernin käsite tuli kuntalakiin vuonna 2007. Toki tätä ennen konserni-termi oli esiintynyt kuntalain (365/1995) 68 §:n 3 momentissa, jonka mukaan kunnan oli laadittava konsernitase liitteineen, jos sillä oli kirjanpitolain tarkoittama määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa. Vaikka konsernia ei kuitenkaan määriteltä kuntalaissa, niin käytännössä kuntakonsernin käsitettä kuitenkin käytettiin tarkoittamaan yleensä niiden yhteisöjen kokonaisuutta, jotka oli sisällytettävä konsernitaseeseen. HE 263/2006 vp, s. 3.

²² Muukkonen 2019, s. 5.

²³ Muukkonen 2019, s. 8.

²⁴ Kirjanpitolain (1336/1997) 1:5:n mukaan kirjanpitovelvollisella on määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa, kun sillä on

lisäksi kuntakonserniin kuuluvat kuntalain 6.2 §:n mukaan säätiöt, joissa kunnalla on määräysvalta. Tämä osaltaan erottaa kuntakonsernin liiketaloudellisesti konsernista.²⁵ Myös ne yhteisöt, joissa kunnan tytäryhteisöt käyttävät määräysvaltaa, kuuluvat kuntakonserniin. Edellä määriteltyjen yksityisoikeudellisten yhteisöjen lisäksi kunnan tytäryhteisöjä voivat olla myös kuntayhtymät.²⁶ Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on katsonut, että yhdistyslain (503/1989) 1 §:n tarkoittamat aatteelliset yhdistykset ovat tytäryhteisön asemassa, jos se ” sääntöjen -- taikka erillisen sopimuksen mukaan kunnalla on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhdistyksen -- hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä taikka enemmistö sellaisen toimielimen jäsenistä, joka nimittää hallituksen (määräysvalta).²⁷ Tällaisia yhdistyksiä ovat perinteisesti olleet erilaiset vanhainkoti- ja vanhustenpalveluyhdistykset, joita aiemmin perustettiin kuntaorganisaation ulkopuolelle rahoituskelpoisuuden parantamiseksi.²⁸ Yksinkertaistetusti juridiseen kuntakonserniin kuuluvat siis kunnan oma organisaation, johon kunnan liikelaitokset myös luetaan, ja sellaiset yhteisöt, joissa kunnalla on määräysvalta.

Kunnalla voi olla myös kirjanpitolain 1:8 määritelmän mukaisia osakkuusyhteisöjä eli yhteisöjä, jossa kirjanpitovelvollisella on vähintään 20 prosenttia ja enintään 50 prosenttia osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Tällaiset yhtiöt yhteisöt jäävät siis varsinaisen kuntakonsernin ulkopuolelle. Osakkuusyhteisöt yhdistellään kuitenkin kunnan tilinpäätökseen suhteellisen osuuden mukaan²⁹.

Kuntalain kokonaisuudistuksessa käyttöön otettiin termi *kunnan toiminta*, kun oli tarpeen huomioida kunnan toiminnan monimuotoistuminen sekä konserninäkökulma koko kuntalaissa³⁰. Kuntien toiminta on laajentunut niin julkis- kuin yksityisoikeudellisesti säädeltyjen ja organisoitujen toimintamuotojen verkostoiksi, minkä vuoksi kokonaisuuden hahmottaminen ja koordinointi eri toimintojen välillä on hankaloitunut eikä erilaisten toimijoiden tavoitteita ollut

-
- 1) enemmän kuin puolet kohdeyhtymän kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; tai
 - 2) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyhtymän hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu äänenenemmistö; tai
 - 3) kirjanpitovelvollinen muuten tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyhtymässä.

²⁵ Harjula – Prättälä 2015; s. 158; Muukkonen 2019, s. 5.

²⁶ HaVM 55/2014 vp; HE 263/2014 vp, s. 137. Ks. kuntakonsernin määrittämisestä myös Muukkonen 2019.

²⁷ Harjula–Prättälä 2015, s. 158; HE 268/2014 vp, s.71.

²⁸ Muukkonen 2019, s. 8.

²⁹ Ks tarkemmin TEM:n Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2015.

³⁰ HE 268/2014 vp, s. 102. Ks. kunnan toiminta -käsitteestä lisää esim. Muukkonen 2019.

välttämättä sidottu kunnan strategiaan tavoitteisiin tai näille asetettu mittareita toiminnan arvioimiseksi.³¹

Kunnan toiminnan käsite on kuntakonsernin käsitettä laajempi, sillä kuntalain 6.2 §:n mukaan se käsittää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan lisäksi osallistumisen kuntien yhteistoimintaan sekä muun omistukseen, sopimukseen ja rahoittamiseen liittyvään toimintaan. Sopimukseen tai rahoittamiseen perustuvaan toimintaan kuuluu muun muassa kunnan hankkimia ostopalveluita, muita sopimusmalleja, erilaisia rahoitus- ja tukimalleja sekä verkostoja ja kumppanuuksia, joiden avulla kunta toteuttaa tehtäviään³². Lain esitöissä täsmennetään, että kunnan toiminta -käsitteeseen sisältyvät juridisen kuntakonsernin lisäksi ne yhteisöt, joissa kunnalla on vähemmistöosuus sekä erilaiset yhteistoimintaorganisaatiot, kuten kuntayhtymä tai yhteinen toimielin, joissa kunnalla ei ole määräävää asemaa. Kunnan keinot ohjata toimintaa tällaisissa yhteisöissä perustuvat perus- tai yhteistoimintasopimukseen tai yhtiöjärjestykseen sekä kunnan edustukseen päätöksentekoelementissä.³³ Muukkonen kiteyttääkin, että kunnan toimintaa on käytännössä kaikki, mikä kuntaan liittyy.³⁴

Kunnan toiminnan käsitteen määrittely on siten keskeisen, että kuntalain soveltamisalasäännöksen 2 § (1484/2016) 1 momentin mukaan kuntalakia sovelletaan kunnan hallinnon ja talouden järjestämiseen sekä 6 §:n 2 momentissa tarkoitettuun kunnan toimintaan. Uuden kuntalain myötä kunnan toiminta käsitettiin lainsäädännön tasolla laajempänä kokonaisuutena ja konserninäkökulmaa laajennettiin koko kuntalakiin aina talouden suunnittelusta, toiminnan johtamisesta raportointiin asti³⁵.

1.5 Tutkielman rakenne

Tutkielman rakenne on suunniteltu siten, että se etenee yleisestä erityiseen. Tutkielman ensimmäiset kaksi lukua ovat taustottavia. Tähän mennessä lukijaa on johdeltu aiheeseen, esitelty tutkimustehtävä, rajattu aihe ja perusteltu metodologisia valintoja ja lähdeaineiston käyttöä. Tutkielman toinen luku on niin ikään taustoittava. Siinä pyritään johdattelemaan lukijaa kunnallisoikeuden lähtökohtiin ja kuntia koskevan lainsäädännön kehitykseen, jotka ovat

³¹ HE 268/2014 vp, s. 71.

³² Hallituksen esityksen mukaan kuntakonsernia ja kunnan toimintaa koskeva pykälä on luonteeltaan informatiivinen eikä syrjäytä erityislainsäädännön sääntelyä. HE 268/2014 vp, s. 102–103.

³³ HE 268/2014 vp, s. 102.

³⁴ Muukkonen 2019, s. 8.

³⁵ Harjula–Prättälä 2015, s. 38

vaikuttaneet tämän hetkiseen kunnan toimintaa ohjaavaan ja valvovaan järjestelmään. Tämä osaltaan havainnollistaa sisäisen tarkastuksen toiminnon asemaa ja suhteita muihin kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmän toimijoihin.

Luvussa kolme siirrytään sisäisen tarkastuksen maailmaan. Ensinnäkin luvussa avataan sisäisen tarkastuksen olemassaolon teoreettista perustaa päämies-agenttiteorian avulla. Teoria on lähtöisin yksityiseltä sektorilta, mutta tarkastelussa pyritään tuomaan esiin niiden merkitystä julkisella sektorilla ja erityisesti kunnissa. Teoreettisen tarkastelun jälkeen selvitetään sisäisen tarkastuksen oikeudellisesta luonnetta. Ensin avataan sisäisen tarkastuksen kansainvälistä ammatillista ohjeistusta sekä pohditaan ammatillisen ohjeistuksen asemaa oikeuslähteenä. Tämän jälkeen tarkastellaan sisäisen tarkastuksen esiintymistä kotimaisessa lainsäädännössä, minkä avulla pohditaan sitä, miten sisäinen tarkastus ymmärretään oikeudessa.

Luvussa neljä sisäisen tarkastuksen oikeudellisen tarkastelun fokus keskitetään kuntaan, minkä korostamiseksi aihe on ollut tarpeen nostaa omaksi luvukseksi. Sisäisen tarkastuksen kehitystä kuntasektorilla avataan lainvalmisteluaineiston kautta, minkä jälkeen pohditaan kunnan sisäistä tarkastusta voimassa olevan oikeuden mukaan. Lisäksi sisäisen tarkastuksen roolia kuntakonsernissa tarkastellaan omistajaohjauksellisista lähtökohdista.

Luvussa viisi tuodaan esiin hyvän hallinnon määrittelyn moniulotteisuus. Hyvä hallinto määrittellään oikeudellisista lähtökohdista, minkä jälkeen pohditaan yhtäältä sisäisen tarkastuksen roolia hyvän hallinnon varmistamisessa ja toisaalta sitä, miten hyvän hallinnon velvoitteet koskevat kunnan sisäisen tarkastuksen toimintoa. Hyvän hallinnon toteutumista kunnan sisäisessä tarkastuksessa tarkastellaan myös suurimpien kaupunkien toimintakertomuksessa sisäisestä tarkastuksesta annetun arvion sekä sisäistä tarkastusta koskevien ohjeistusten kautta.

Viimeisessä eli kuudennessa luvussa havainnot kootaan yhteen johtopäätöksien muodossa sekä tarkastellaan kunnan sisäistä tarkastusta de lege ferenda.

2 OIKEUDELLISET LÄHTÖKOHDAT KUNNAN VALVONTAJÄRJESTELMÄÄN

2.1 Kunnallinen itsehallinto kunnallisoikeuden lähtökohtana

Tässä tutkielmassa tarkastellaan sisäistä tarkastusta kuntakontekstissa, joten on perustelua aloittaa avaamalla kunnallisoikeuden lähtökohtia. Kunnallisoikeus ja kunnan hallinnon sääntely perustuvat kunnallisen itsehallinnon periaatteelle. Suomen perustuslain (731/1999, jatkossa perustuslaki) 121.1 §:n mukaan ”Suomi jakautuu kuntiin, joiden hallinnon tulee perustua kunnan asukkaiden itsehallintoon”. Kuntien itsehallinto on siis pohjimmiltaan oikeudellinen käsite, johon voidaan lukea esimerkiksi kuntien taloudellinen itsenäisyys ja päätösvalta, kunnallinen demokratia sekä oikeus päättää omista tehtävistään ja organisaatiostaan.³⁶ Kunnalliseen itsehallintoon kuuluu se, että kunta voi pääosin vapaasti, oman harkintansa mukaan järjestää toimintansa ja hallintonsa haluamallaan tavalla lainsäädännön sallimissa puitteissa.

Muista kunnan hallinnon yleisistä perusteista ja kuntien tehtävistä on säädettävä perustuslain 121.2 §:n mukaisesti lailla³⁷. Kunnille ei voi lisätä tai poistaa velvoitteita, kuten siirtää tehtäviä valtiolta kunnille, lakia alemman asteisilla säännöksillä, mikä vahvistaa kuntien itsehallintoa.³⁸ Perustuslaissa taattu paikallisen demokratian varaan rakentuva kunnallinen itsehallinto onkin siten Suomessa varsin vahva.³⁹ Yleislakina kuntien toimintaa sääntelee kuntalaki (410/2015), joka muun muassa määrittelee kunnalle pakolliset toimielimet, niiden tehtävät sekä päätöksenteon perustan. Lisäksi hallintolaki (434/2003) on kuntien toiminnassa keskeinen, sillä se määrittelee hallinnossa yleisesti noudatettavat hyvän hallinnon perusteet sekä hallintoasioiden menettelytavat. Kuntien toimintaan koskevaa sääntelyä on laajasti myös erityislainsäädännössä.

Perustuslain tasolla on turvattu kuntien verotusoikeus (PL 121.3 §), joka muodostaa yhden kunnallisen itsehallinnon elementin edellä mainittujen lisäksi. Verotusoikeus on keskeinen, sillä sen avulla turvataan edellytyksen kunnallisen itsehallinnon toteutumiselle. Verotusoikeus muodostaa ja turvaa kuntien taloudellisen perustan, jonka pohjalta kuntien on mahdollista käyttää

³⁶ Ks. Heuru – Mennola – Ryynänen 2011, s. 17. Heurun ym. mukaan kunnallisella itsehallinnolla kuvataan ”tilannetta, jossa tietyn maan sisällä paikalliset yhdyskunnat ja edellä tarkoitetut peruskuntaa laajemmat tai pienemät alueelliset yhteisöt päättävät ja huolehtivat oikeudellisesti määritellyn valtapiirin sisäpuolella omista asioistaan”. Heuru – Mennola – Ryynänen 2011, s. 17.

³⁷ Saraviita 2011, s. 973–977.

³⁸ Saraviita 2011, s. 973–974.

³⁹ HaVM 18/1994, s. 17. Ks. lisää kunnallisesta itsehallinnosta esim. Heuru – Mennola – Ryynänen. 2011.

itsehallinto-oikeuttaan.⁴⁰ Valvonnan näkökulmasta verotusoikeus taas muodostaa erityisen tarpeen turvata toiminnan järjestäminen siten, että veronmaksajien eli kuntalaisten edut huomioidaan.

Kunnallisen itsehallinnon periaate ilmenee kansallisen lainsäädäntömme lisäksi myös EU-oikeudesta. Suomi on eduskunnan hyväksymällä lailla ratifioinut Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirjan (SopS 66/1991) on Suomessa ratifioitu eduskunnan hyväksymällä lailla (1180/1991), joten siinä olevat velvoitteet ovat Suomessa suoraan sovellettavaa oikeutta. Paikallisen itsehallinnon perusoikeuskirja täydentää perustuslaillista kunnallista itsehallintoa.

2.2 Keskeisimmät muutokset kuntia koskevassa lainsäädännössä

Kunnallishallintoa koskevalla sääntelyllä on pitkä tausta, mutta erityisesti viime vuosikymmenten aikana kunnallishallinnon sääntelyyn on kohdistunut useita muutoksia.⁴¹ Nykytilan ymmärtämisen kannalta on perusteltua tarkastella kunnallishallinnon historiallista kehitystä erityisesti 1990-luvun keskeisimmistä kunnallishallinnon sääntelyn ja sen taustalla vaikuttaneen ideologian muutoksista alkaen, sillä ne luovat perustan kunnan nykyiselle talouden ohjausmallille⁴².

Kunnan nykyisen johtamis- ja valvontajärjestelmän kannalta 1980-luvun lopun ja 1990-luvun muutokset olivat merkityksellisiä. 90-luvun alussa kuntien talouteen heikentävästi vaikuttaneen laman seurauksena kuntien itsehallintoa pyrittiin laajentamaan poistamalla yksityiskohtaista sääntelyä, vähentämällä valtion valvontaa sekä uudistamalla valtionosuuksien laskentaperusteita, jotta kunnat voisivat paremmin sopeuttaa taloutensa laman tuomiin haasteisiin.⁴³ Lisäksi tuohon aikaan vaikutti uusi julkisjohtamisoppi, New Public Management (NPM). Tämä julkishallinnon reformi levisi kansainvälisesti, erityisesti OECD-maissa, ja tavoitteli liiketaloudellisempaa, liikkeenjohdolle tyypillistä ajattelutapaa julkishallinnossa. Kuntakontekstissa tämä ilmeni esimerkiksi tavoitteiden asetteluna hallinnon ja valtuuston välillä, resurssien budjetoituna sekä vastuun ja tehtävien delegointia peruskunnan organisaation ulkopuolelle. Kuntien toimintoja alettiin yhtiöittää enenevässä määrin, mikä sai aikaan kuntaorganisaatioiden laajenemisen. Tämä vaikutti merkittävästi käsitykseen kunnan toiminnasta. Se mikä käsitettiin

⁴⁰ Saraviita 2011, s. 976–977.

⁴¹ Kunnallislakien ja kunnallisen itsehallinnon kehityksestä, ks. esim. Heuru 2001, Anttiroiko ym. 2007, Heuru – Mennola – Ryyänen 2011, Harjula – Prättälä 2015.

⁴² Esim. Harjula – Prättälä 2015, s. 729.

⁴³ Anttiroiko ym. 2007, s. 98.

perinteisenä kunnan toimintana, laajeni nyt kunnan perusorganisaation ulkopuolelle.⁴⁴ Toisaalta muutos liiketaloudellisempaan ajattelutapaan vaikutti merkittävästi myös siihen, miten hallinnon kohde nykyisin ymmärretään. Hallinnon kohdetta ei pidetä enää hallintoalamaisena vaan enemminkin hallinnon asiakkaana. Tällöin myös se, mitä pidetään hyvänä hallintona, on muuttunut siten, että hyvän hallinnon vaatimukset kohdistuvat edelleen hallintoon itseensä mutta myös yksilöihin ja heidän oikeuksiinsa.⁴⁵ Hallinnon tulee toimia tuloksellisesti ja kustannustehokkaasti, mutta sen pitää huomioida myös yksilön hallintoon kohdistamat laatuvaatimukset sekä turvata heidän oikeutensa.

Liiketaloudellinen ajattelu näkyi erityisesti vuoden 1995 kuntalaissa (365/1995). Merkittävät uudistukset koskivat kunnan taloudellista raportointia, kun kunnissa otettiin käyttöön liikekirjanpidon periaatteet.⁴⁶ Myös toiminnan ja talouden ohjauksen kannalta uusi kuntalaki oli siinä mielessä merkityksellinen, että siinä otettiin käyttöön tulosohtaukseksi nimitetty toiminnan ja talouden ohjauksen malli. Tulosohtaus tähtäsi NPM-mallin mukaisesti tehokkuuden parantamiseen, ja käsitteenä se viittasi rahojen kytkeytymisestä tulokseen. Tuolloin keskusteluun nousi käsitteinä tuloksellisuus, vastiketta verovaraille (Value for Money) sekä kustannusvaikuttavuus, joihin uudistuneella kuntalailla pyrittiin vastaamaan. Muun muassa talousarvion rakennetta uudistettiin, ja valtuuston roolia kunnan toiminnan suunnittelussa korostettiin. Valtuuston tuli päättää kunnan toiminnan ja talouden tavoitteista sekä hyväksyä niille määrärahat ja tuloraviot. Kunnanhallituksen taas tuli raportoida näiden tavoitteiden toteutumisesta vuosittain toimintakertomuksessa, ja tarkastuslautakuntien tuli arvioida näiden tavoitteiden toteutumista.⁴⁷

Vuoden 1995 kuntalain tärkeimpinä muutoksina olivat kunnan valvontajärjestelmään kohdistuneet uudistukset. Valtion valvontaa oli vähennetty jo aiemmin, ja uudella kuntalailla pyrittiin korostamaan valvonnan itsehallinnollista ulottuvuutta perustamalla luottamushenkilövetoiset tarkastuslautakunnat pakollisiksi toimielimiksi kuntiin. Ammattimaisuutta tilintarkastuksessa korostettiin, kun tilintarkastus jätettiin auktorisoitujen JHTT-tilintarkastajien tehtäväksi.⁴⁸ Ammattitilintarkastajat vastasivat laillisuustarkastuksesta, kun taas luottamushenkilöistä muodostetuille tarkastuslautakunnille jätettiin tarkoituksenmukaisuustarkastus. Muutoksen tarkoituksena oli lisätä luottamusta kunnan talouteen, mutta samalla edelleen säilyttää

⁴⁴ Esim. Anttiroiko ym. 2007, s. 41.

⁴⁵ Heuru 2003, s. 55, 108. Hyvää hallintoa käsitellään tarkemmin luvussa viisi.

⁴⁶ Ks. HE 192/1994 vp, s. 115–116.

⁴⁷ Meklin 2001, s. 91, 94. Ks. julkisen sektorin tehokkuuden problematiikasta esim. Vakkuri 2009.

⁴⁸ Ks. HE 192/1994 vp, s. 57.

luottamushenkilöperustainen toimielin⁴⁹. Sisäistä valvontaa koskevaa sääntelyä ei vielä varsinaisesti ollut lain tasolla tunnistettu, mutta tulosohjausmallin voidaan katsoa pitävän sisällään jo tietynlaisen sisäisen valvonnan mallin.⁵⁰ Jotta tavoitteiden saavuttamista voidaan seurata ja varmistaa, tarvitsee se johdosta lähtöisin olevaa systemaattista seurantaa.

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan merkitys on kasvanut kuntaorganisaatioiden rakenteiden muuttuessa monimutkaisemmiksi sekä kunnan toiminnan monimuotoisuissa.⁵¹ Myös aiemmat muutokset kuten kunnallishallintoa koskevan sääntelyn purkaminen, toimivallan siirtäminen, uusi talousarvioasetelma ja tulosbudjetointi, liikelaitosten nettobudjetointi ja kunnallishallintoon kohdistuvat tulosodotukset osaltaan korostivat sisäisen valvonnan merkitystä.⁵² Varsinaiset velvoitteet sisäisen valvonnan järjestämisestä säädettiin kuntalain osittaisuudistuksella vuonna 2012 tullen voimaan kahta vuotta myöhemmin. Osittaisuudistus tuli voimaan juuri ennen kuntalain kokonaisuudistusta, mikä korostaa sisäisen valvonnan tärkeyttä monimutkaistuvissa kuntaorganisaatioissa. Kuntaorganisaatioiden monimutkaistumista on edistänyt vuonna 2013 voimaan tullut yhtiöittämisvelvollisuus, jonka mukaan kunnan toimiessa kilpailutilanteessa markkinoilla, on kunnan annettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi.⁵³ Kunnallisoikeudessa vaikuttaakin ns. hallinnon toissijaisuusperiaate, jonka mukaan kunnan ei tule hoitaa sellaisia tehtäviä, jotka kansalaiset tai kunnan asukkaat tai heidän muodostamat yhteisöt voivat hoitaa tehokkaammin.⁵⁴

Kuntalain kokonaisuudistuksessa vuonna 2015 pyrittiin vastaamaan kunnan uusien toimintamuotojen ja -tapojen kehitykseen sekä huomioimaan entistä kattavammin kunnan toiminnan monimuotoistuminen ja monimutkaistuminen. Kunnan toiminta on laajentunut verkostomaiseksi, ja siihen kuuluu sekä yksityisoikeudellisia että julkisoikeudellisia toimijoita. Uudessa kuntalaissa (410/2015) otettiin käyttöön kunnan toiminnan käsite kuvaamaan sitä kokonaisuutta, jossa kuntakonserni ja siihen sidoksissa olevat toimijat laajasti ymmärrettyinä toimivat. Tällöin myös kunnan johtamisessa on huomioitava koko kuntakonsernin johtaminen kokonaisuutena. Lisäksi omistajaohjaus säädettiin lakisääteiseksi. Tällä pyritään varmistamaan se, että konserniin kuuluvien eri toimijoiden mahdollisesti eriävät tavoitteet ja edut saataisiin

⁴⁹ HE 192/1994 vp, s. 57.

⁵⁰ Heuru 2002, s. 286; Heuru 2006, s. 269.

⁵¹ HE 268/2014 vp, s. 167–168.

⁵² Myllymäki 2007, s. 309.

⁵³ Ruohonen ym. 2017, s. 2.

⁵⁴ Harjula – Prättälä, s. 2015, s. 174.

kokonaisuuden eli kuntakonsernin kokonaisedun mukaisiksi.⁵⁵ Uuden vuoden 2015 kuntalain mukaista toiminnan ohjausjärjestelmää käsitellään seuraavaksi tarkemmin, jotta muodostuu kokonaisvaltaisempi kuva siitä, miten toiminnan ohjausjärjestelmä luo vaatimuksia toimivalle valvontajärjestelmälle. Kunnan valvontajärjestelmää niin ikään tarkemmin omana osionaan.

2.3 Toiminnan ja talouden ohjaaminen kuntakonsernissa

Edellä esitettyjen kehityssuuntien myötä kunnan toiminnan ja talouden ohjaus perustuu tulosohjaukseen, jota nimitetään myös tulos- ja tavoiteohjaukseksi. Tulos- ja tavoiteohjauksen perustan muodostaa valtuuston asettamat keskeiset suuntaviivat ja pitkäaikavälin tavoitteet. Uudessa kuntalaissa on pyritty korostamaan valtuuston asemaa erityisesti pitkäaikavälin ohjauksessa ja suuntaviivojen määrittelyssä, mikä ilmenee valtuuston tehtävästä hyväksyä koko kuntakonsernia ohjaava *kuntastrategia*.⁵⁶ Kuntalain 37.1 §:n mukaan kuntastrategiassa tulee ottaa huomioon kunnan asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen, palvelujen järjestäminen ja tuottaminen, kunnan tehtäviä koskevissa laeissa säädetyt palvelutavoitteet, omistajapolitiikka, henkilöstöpolitiikka, kunnan asukkaiden osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuudet sekä elinympäristön ja alueen elinvoiman kehittäminen.⁵⁷ Kuntastrategia on merkityksellinen myös konsernirakenteen kannalta, sillä tytäryhteisöjen olemassaolo edellyttää lähtökohtaisesti strategista perustetta.⁵⁸ Jos tällaista ei ole, tulee kunnan arvioida, onko tytäryhteisön olemassa ololle tarvetta.

Tulosohjauksessa on keskeistä tavoitteiden asettaminen, mikä näkyy kuntastrategiassa. On kuitenkin huomioitava, että oikeudelliselta luonteeltaan kuntastrategia ei ole velvoittava, vaan ennen kaikkea poliittinen asiakirja, joka ohjaa kunnan päätöksentekoa poliittisesti ja toiminnallisesti⁵⁹. Kuntastrategiaa voidaan kuitenkin perustellusti pitää keskeisimpänä välineenä, jolla valtuusto ohjaa kunnan toimintaa ja taloutta pitkällä aikavälillä. Kuntastrategiaa tulee noudattaa myös kunnan johtamisessa (KuntaL 38 §). Myös lyhyemmän aikavälin suunnitelmat eli *kunnan talousarvio ja -suunnitelma* on laadittava kuntalain 110 §:n mukaan siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Toisin kuin kuntastrategiassa talousarviossa valtuusto asettaa sitovat tavoitteet kunnan ja kuntakonsernin

⁵⁵ Ks. HE 268/2014 vp, s. 174.

⁵⁶ Ks. kuntalain 37 §, myös HaVM 55/2014 vp.

⁵⁷ Harjula – Prättälä 2015, s. 325.

⁵⁸ HE 268/2014 vp, s. 102.

⁵⁹ Harjula – Prättälä 2015, s. 324.

toiminnalle.⁶⁰ Konserninäkökulma ulottuu myös vuosittaiseen taloussuunnitteluun, ja tavoitteita voidaan asettaa myös kunnan tytäryhteisöille.⁶¹

Kuntaorganisaatioiden rakenteiden monimutkaistuttua on tarpeen ohjata toimintaa myös peruskunnan ulkopuolella. Peruskunnan ulkopuolella toimintaa ohjataan konserniohjauksen ja -valvonnan keinoin, jotka kuuluvat ensisijaisesti kunnan konsernijohtoon eli kunnanhallituksen, kunnanjohtajan tai pormestarin sekä muiden hallintosäännössä määrätty viranomaiset (KuntaL 48 §). Uusi kuntalaki velvoittaa kunnan harjoittamaan *omistajaohjausta*, jolla tarkoitetaan kuntalain 46.1 §:ssä toimenpiteitä, joilla kunta omistajana tai jäsenenä myötävaikuttaa yhtiön ja muun yhteisön hallintoon ja toimintaan. Nämä toimenpiteet voivat liittyä ainakin perustamis- sopimukseen, yhtiöjärjestysmääräyksiin, muihin sopimuksiin, henkilövalintoihin, ohjeiden antamiseen kuntaa eri yhteisöissä edustaville henkilöille sekä muuhun kunnan määräysvallan käyttöön eikä luetteloa ei voida pitää tyhjentävänä.⁶² Omistajaohjauksella tavoitellaan sitä, että ohjauksen kohteena oleva yhteisö huomiosi toiminnassaan omistajansa tahdon ja tavoitteet.⁶³

Valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumiseen kunnassa ja kuntakonsernissa liittyy kunnanhallituksen raportointivelvollisuus. Sen tulee vuosittain osana kunnan toimintakertomusta antaa selvitys valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisesta (KuntaL 15 §). Kunnan johdon vastuulle kuuluu raportoinnin lisäksi sen varmistaminen, että tavoitteet saavutetaan, mikä korostaa sisäisen valvonnan merkitystä, vaikka sisäinen valvonta onkin lakisääteinen osa kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää. Toiminnan ja tavoitteiden toteutumisen arviointi ja laajemmin kunnan ja kuntakonsernin toiminnan tuloksellisuus- ja tarkoituksenmukaisuusarviointi kuuluvat tarkastuslautakunnalle. Tilintarkastajien tehtäviin kuuluu tarkastaa, onko kunnan hallinto hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti ja onko sisäinen valvonta ollut riittävää. Tulosohjausmalli luo perustan kunnan valvontajärjestelmälle, jota koskevat säännökset ovat tämän tutkielman keskiössä. Tämän vuoksi on tarpeen tarkastella niitä yksityiskohtaisemmin, jotta voidaan hahmottaa sisäisen tarkastuksen roolia osana kunnan valvontajärjestelmän muodostamaa kokonaisuutta.

⁶⁰ Näistä velvoitteista lisää ks. KuntaL 110 §. On huomioitava, että vain talousarvio on oikeudellisesti sitova asiakirja, ja taloussuunnitelma on lähtökohdiltaan ohjeellinen pois lukien alijäämän kattamisvelvollisuutta koskevat toimenpiteet. Ks. lisää Harjula – Prättälä 2015, s. 324–325.

⁶¹ HE 268/2014 vp, s. 215.

⁶² HE 268/2014 vp, s. 172.

⁶³ HE 268/2014 vp, s. 171.

2.4 Kunnan valvontajärjestelmä

Yleisesti ottaen valvonnan tehtävänä on varmistaa, että kunnan hallinto ja taloudenhoito on laillista ja tarkoituksenmukaista. Uskottava valvontajärjestelmä on keskeinen myös julkiseen toimintaan ja demokraattiseen hallintoon kohdistuvan luottamuksen parantamisen kannalta.⁶⁴ Myllymäki katsookin kunnan tärkeimmän valvojan olevan kuntalainen. Oikeusturva ja kuntien toiminnan tapahtuminen verovaroin edellyttävät, että kuntalaisilla on mahdollisuus oma-aloitteeseen valvontaan, joka tapahtuu kunnallisvalituksen muodossa.⁶⁵ Myös Heurun mukaan se, millä tavalla kunnan asioiden hoitoa valvotaan, muodostaa tietyn oikeussuojan kunnan asukkaalle.⁶⁶ Valvonnan voidaan katsoa olevan lähtöisin kuntalaisen tarpeesta tietää, että hallinto toimii laillisesti ja tarkoituksenmukaisesti. Lisäksi se turvaa kuntalaisen oikeuksia hyvään hallintoon.

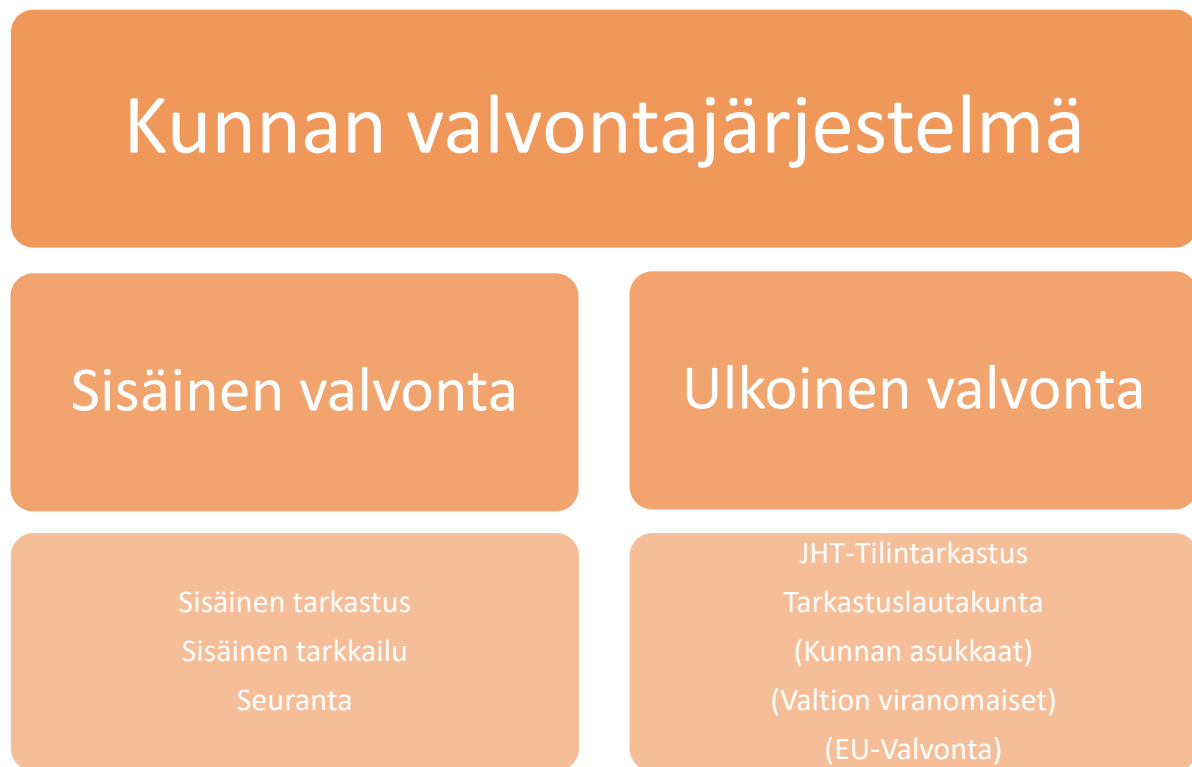
Kunnan toiminnan valvonta jaetaan sisäiseen ja ulkoiseen valvontaan (kuvio 1). Tilintarkastajasta ja tarkastuslautakunnasta koostuvassa ulkoisessa valvonnassa näkökulma on varainkäytöstä katsottuna ulkoista ja keskeisessä asemassa on toiminnon riippumattomuus kunnan organisaatiosta ja toimivasta johdostosta. Sisäinen valvonta puolestaan nähdään ennen kaikkea johdon apuvälineenä ja osana johtamis- ja hallintojärjestelmää.⁶⁷

⁶⁴ Säilä ym. 2008, s. 51.

⁶⁵ Myllymäki 2007, s. 305.

⁶⁶ Heuru 2003, s. 286.

⁶⁷ HE 24/2012 vp, s. 4–5.



Kuvio 1. Kunnan valvontajärjestelmä.⁶⁸

2.5 Sisäinen valvonta

Sisäinen valvonta on osa kunnan johtamisjärjestelmää. Se on kunnan johdon ja hallinnon työväline, jonka avulla arvioidaan asetettujen tavoitteiden toteutumista, toimintaprosesseja ja riskejä sekä edistetään organisaation tehokasta johtamista, riskienhallintaa ja toiminnan tuloksellisuuden arviointia.⁶⁹ Tyypillisesti kunnan sisäinen valvonta käsitetään kaikkina sellaisia toiminta- ja menettelytapoina, joiden avulla pyritään varmistamaan, että kunnan toiminta on taloudellista ja tuloksellista, päätösten perusteena oleva tieto on riittävää ja luotettavaa, lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan sekä kunnan omaisuus ja voimavarat turvataan.⁷⁰ Sisäisen valvonta nähdäänkin usein prosessina, jossa keskeisessä osassa ovat sitä toteuttavat ihmiset. Se näyttäytyy tällöin organisaatiossa erilaisina kontrollipisteinä ja toimintamalleina osana toiminnan prosesseja. Ne ovat kuitenkin usein niin sisäänrakennettuja, osa päivittäistä toimintaa, että niitä suorittava ei välttämättä tunnista suorittavansa tiettyä

⁶⁸ Mukaillen Säilä ym. 2008, s. 52.

⁶⁹ HE 268/2014 vp, s. 145.

⁷⁰ Esim. Säilä ym. 2008, s. 65; Harjula – Prättälä 2015, s. 793–794.

kontrollia.⁷¹ Hyvä esimerkki tällaisesta on tietojärjestelmään tai tietokoneelle kirjautuminen henkilökohtaisella salasanalla.

Kunnan sisäinen valvonta jaetaan usein *sisäiseen tarkkailuun, seurantaan ja sisäiseen tarkastukseen*. *Sisäisellä tarkkailulla* tarkoitetaan toimintaa, joka on jatkuvaa ja kuuluu luonnollisena osana kunnan toimintaan. Sen avulla pyritään varmistamaan tehtävien asianmukainen hoitaminen, ja siitä vastaavat ensisijaisesti esimiesasemassa olevat.⁷² Se pyrkii varmistamaan, että tehtävät hoidetaan oikea-aikaisesti, hyväksyttävällä tavalla ja tarkoitukseen osoitettujen voimavarojen puitteissa.⁷³ *Seuranta* puolestaan liittyy kunnan toiminnan ohjaukseen ja johtamiseen. Seurannan tehtävänä on asettaa raportointivelvoitteita, valvoa raportoinnin toteutusta sekä vertailla tehtyjen päätösten ja raporteissa kuvattuja tuloksia. Seurannan on perinteisesti katsottu kuuluvan luottamushenkilöille.⁷⁴

Sisäinen tarkastus on erillinen tarkastus-, arviointi ja konsultointitoimintaa johdon alaisuudessa suorittava toiminto. Kuntalain esitöissä sisäinen tarkastus ymmärretään sisäisen tarkastuksen ammattikunnan määritelmän kautta, jonka mukaan ”sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen.”⁷⁵ Sisäisen tarkastuksen keskeisenä tehtävänä on varmistaa sisäisen valvonnan toimivuus. Sisäinen tarkastus asemoituu kunnan ylimmän johdon alaisuuteen ja sen tehtävänä on suorittaa johdon puolesta ja lukuun johdon omasta valvontavelvollisuudesta delegeoimaansa valvontatehtävää⁷⁶. Sisäisen tarkastuksen arviointitehtävän perusta on johdettavissa johdon tehtävistä, mikä kuvastaa sen keskeistä asemaa osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää.

Kunta voi järjestää sisäisen tarkastuksen omana toimintana, yhteistoimintana muiden kuntien kanssa tai kokonaan tai osittain ostopalveluna ulkopuolisilta palvelun tarjoajilta. Erityisesti suurimmissa kunnissa sisäisen tarkastuksen toiminto on järjestetty omana toimintona. Joskin Rönkön tutkimuksen mukaan vain alle puolet yli 10 000 asukkaan kunnista oli päättänyt järjestää

⁷¹ Ratsula 2016, s. 18.

⁷² Heuru 2006, s. 269–270; Harjula – Prättälä 2015, s. 794.

⁷³ Heuru 2006, s. 270.

⁷⁴ Heuru 2006, s. 269–270; Harjula – Prättälä 2015, s. 794.

⁷⁵ Sisäiset tarkastajat ry 2017, s. 1.

⁷⁶ Lappalainen 2010, s. 210.

sisäisen tarkastuksen toiminnon.⁷⁷ Merkittävä osa kunnista on siis päättänyt olla järjestämättä sisäisen tarkastuksen toimintoa.

Sisäinen tarkastus kuuluu sisäiseen valvontaan, jonka järjestäminen on kuntalain mukaan pakollista kunnassa. Sisäisen valvonnan järjestämistapa on pitkälti kunnan itsensä päätettävissä. Kunnan sisäiseltä valvonnalta edellytetään kuitenkin järjestelmällisyyttä ja dokumentoitua toimintatapaa⁷⁸. Yleisesti ottaen tämän katsotaan toteutuvan, kun sovelletaan yleisesti hyväksytyjä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan viitekehyksiä.⁷⁹ Yksi käytetyimmistä on COSO-ERM-malli, jossa sisäinen valvonta jaetaan valvontaympäristöön, riskien arviointiin, valvontatoimenpiteet, tieto ja viestintä ja seuranta.⁸⁰ Sisäisen valvonnan järjestämisvastuu on kunnanhallituksella ja sen alaisella kunnanjohtajalla tai pormestarilla, mikä korostaa kunnanhallituksen kokonaisvaltaista vastuuta kunnan toiminnasta.⁸¹ Sisäisen valvonnan järjestämistä ohjaa kunnanvaltuusto päättämällä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista sekä määrittelemällä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnon tehtävänjaon ja vastuut hallintosäännössä.⁸² Hallintosäännössä on annettava määräykset kunnanhallituksen velvollisuudesta ohjeistaa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen ja toimeenpano sekä lauta- ja johtokuntien velvollisuudesta valvoa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimeenpanoa sekä johtavien viranhaltijoiden velvollisuus toimeenpanna sisäinen valvonta ja riskienhallinta vastualueillaan.⁸³ Kunnallisissa liikelaitoksissa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen on puolestaan liikelaitoksen johtokunnan tehtävä (KuntaL 67 §).

Konserninäkökulma on tarpeen huomioida myös sisäisessä valvonnassa ja riskienhallinnassa, sillä suuri osa kunnan toiminnoista hoidetaan peruskunnan ulkopuolisin järjestelyin. Konsernijohtolla on velvollisuus ohjata konserniyhteisöjä sekä valvoa niiden sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä, mistä käytetään kuntalain esitöissä nimitystä konsernivalvonta.⁸⁴ Kunnan palveluita tuottavan yhteisön toimiva johto vastaa kyseisen organisaation sisäisen

⁷⁷ Rönkkö 2015, s. 9.

⁷⁸ HE 268/2014 vp, s. 145.

⁷⁹ Tällaisia viitekehyksiä ovat mm. COSO-IC, COSO-ERM, INTOSAI tai CAF, jotka on mainittu myös Kuntaliiton sisäisen valvonnan suosituksesta, ks. Kuntaliitto 2013, s. 3.

⁸⁰ Ks. lisää coso.org

⁸¹ HE 268/2014 vp, s. 102.

⁸² HE 268/2014 vp, s. 167; Harjula – Prättälä 2015, s. 338.

⁸³ HE 268/2014 vp, s. 145–146, 203.

⁸⁴ Harjula – Prättälä 2015, s. 340. Konsernivalvonnan tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seurantaa, analysointia ja raportointia. Erityisesti on kiinnitettävä huomiota valtuuston tytäryhteisöille asettamien tavoitteiden toteutumiseen sekä konserniohjeen noudattamiseen keksitetysti hoidetuissa konsernitoiminnoissa ja konsernin sisäisten palvelujen käytössä. Lisäksi konsernivalvontaan kuuluu seurata myös sisäisen valvonnan ja riskien hallinnan järjestämistä ja toimeenpanoa kuntakonserniin kuuluvissa yhteisöissä kunnan hyväksymien periaatteiden mukaisesti. HE 268/2014 vp, s. 145.

valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä, mutta kunnan on sopimuksilla, konserniohjeilla ja muilla omistajaohjauksen keinoilla varmistettava, että sisäinen valvonta ja riskienhallinta toimivat myös peruskunnan ulkopuolisissa organisaatioissa.⁸⁵

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämiseen liittyy kunnanhallituksen raportointivelvollisuus. Kuntalain 115 §:n mukaan kunnanhallituksen on toimintakertomuksessa annettava tietoja sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston vuonna 2019 päivitetystä yleisohjeesta määritellään tarkemmin tämän selonteon sisällöstä. Yleisohjeen mukaan kunnan on toimintakertomuksessa kuvattava olennaisilta osin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistapa ja eri osa-alueet kunnanvaltuuston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteissa hyväksytyyn viitekehyksen mukaisesti.⁸⁶ Lisäksi on ”suotavaa kuvata”, miten sisäinen valvonta ja riskienhallinta toteutuu organisaation eri tasoilla ja kunnan johtamis-, suunnittelu- ja ohjauskäytännöissä, kuten talousarvio- tai päätöksentekoprosessissa, miten on varmistettu henkilökunnan ja luottamushenkilöiden riittävä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan osaaminen, ja miten on toimittu väärinkäytösten ehkäisemiseksi sekä miten toteutuneista väärinkäytöksistä on raportoitu. Myös mikäli sisäisen valvonnan järjestämisessä tai toteuttamisessa on havaittu puutteita, on niistä tehtävä selkoa sekä laatia esitys niiden korjaamiseksi. Sisäinen tarkastus mainitaan erikseen yleisohjeessa. Jos kunnassa on erillinen, ammattimainen sisäinen tarkastus, selonteossa kuvataan tällöin sisäisen tarkastuksen järjestämistapaa, tarkastustoiminnon laajuutta, kohdentumista ja keskeisiä tuloksia päättyneeltä tilikaudelta sekä päätelmiä.⁸⁷ Kirjanpitolautakunnan näkemys selvästi painottaa ammattimaista sisäisen tarkastuksen toimintoa, mikä toisaalta on tarpeen, kun kaikki kunnat eivät vielä täysin ymmärrä sisäistä tarkastusta erillisenä toimintona organisaatiossa.

2.6 Ulkoinen valvonta

Kunnan ulkoinen valvonta rakentuu dualismin eli tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan väraan⁸⁸, joista on säädetty kuntalain 14 luvussa. Sisäiseen valvontajärjestelmään verrattuna

⁸⁵ HE 268/2014 vp, s. 168.

⁸⁶ TEM:in Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa 2019 on esitetty esimerkinomaisesti seuraavat osa-alueet: valvontaympäristö (säännöt, ohjeet, toimivallan jako), riskienarviointi (tunnistus, analysointi, hallinta, dokumentointi), valvontatoimenpiteet (mm. erilaiset kontrollit suojaukset, sopimusten hallinta), tieto ja tiedonvälitys (raportointi, esim. merkittävät riskit) ja seuranta (ml. arviointi). Tämä viittaa siis COSO-ERM -mallin mukaisesti järjestettyyn sisäiseen valvontaan.

⁸⁷ TEM:in Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2019.

⁸⁸ Myllymäki 2007, s. 305.

ulkoinen valvonta on yksityiskohtaisemmin laissa määritelty. Ulkoisen valvonnan tehtävät ja-
kautuvat siten, että tarkastuslautakunta kiinnittää huomiota kunnan toiminnan tuloksellisuuteen
ja tarkoituksenmukaisuuteen, kun taas tilintarkastajan huomio kohdistuu toiminnan oikeellisuu-
teen ja laillisuuteen.⁸⁹ Ulkoisen valvonnan keskeisen elementin muodostaa sen riippumatto-
muusvaatimus. Ulkoisen valvonnan on oltava riippumaton toimivasta johdosta ja muusta orga-
nisaatiosta.⁹⁰ Näkökulma on siten organisaatiosta katsottuna ulkopuolinen, mistä termi ulkoi-
nen valvonta tuleekin.

Kunnan tilintarkastajan tehtävänä on kuntalain 123 §:n mukaan tarkastaa kunkin tilikauden hal-
linto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajan on tarkastettava:

- 1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
- 2) antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätök-
sen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät
tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
- 3) ovatko valtionosuuksista annetut tiedot oikeita ja
- 4) onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjes-
tetty asianmukaisesti.

Tilintarkastuksen tulokset esitetään tilintarkastuskertomuksessa, joka annetaan valtuustolle.
Kertomuksessa on esitettävä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko tilivelvollisille myön-
tää vastuuvapaus. Kuntalain 125 §:n mukaisesti mikäli tilintarkastaja havaitsee, että kunnan
hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä aiheutunut vahinko
ole vähäinen, tilintarkastuskertomuksessa on tehtävä asiasta tilivelvolliseen kohdistuva muis-
tutus. Näin ollen koska tilintarkastajan tehtäviin kuuluu tarkastaa sisäisen valvonnan ja riskien-
hallinnan sekä konsernivalvonnan asianmukaisuus, on tilintarkastajan mahdollista kohdistaa
muistutus tilivelvolliseen, joka on laiminlyönyt sisäisen valvonnan järjestämisvelvoitteensa si-
ten, että siitä on aiheutunut sellaista vahinkoa, jota ei voida pitää vähäisenä. Tilintarkastajan
tehtävillä on siten yhteys sisäiseen valvontaan. Tilintarkastajan tehtävänä ei kuitenkaan ole suo-
rittaa sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan toimintoja, vaan arvioida nii-
den asianmukaisuutta. Kuntalain esitöissä katsotaan, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan
asianmukaiseen järjestämiseen kuuluu muun muassa se, että valtuusto on päättänyt kuntalain

⁸⁹ Harjula – Prättälä 2015, s. 800.

⁹⁰ Harjula – Prättälä 2015, s. 793.

mukaisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista, hallintosääntöön on otettu asiasta riittävät määräykset, ja hallitus ja muut toimielimet ovat ohjeistaneet alaisensa toiminnan osalta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämiseen liittyvät menettelyt ja toimeenpanon valvonnan.⁹¹

Ulkoisen valvonnan toisen puolen muodostaa luottamushenkilöistä koostuva tarkastuslautakunta, jonka tehtävät on kuntalain 121.2 §:ssä määritelty seuraavasti:

- 1) valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat;
- 2) arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla;
- 3) arvioida talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävyyttä, jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää;
- 4) huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta;
- 5) valvoa 84 §:ssä säädetyn sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuden noudattamista ja saattaa ilmoitukset valtuustolle tiedoksi;
- 6) valmistella kunnanhallitukselle esitys tehtäviään koskeviksi hallintosäännön määräyksiksi sekä arvioinnin ja tarkastuksen talousarvioksi.

Tarkastuslautakunnan tärkein tehtävä on arvioida valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumista sekä valmistella valtuustolle tilintarkastusta koskevat asiat. Tarkastuslautakunnan keskeinen arviointikohde on siten kunnan toimintaa, hallintoa ja taloutta johtava kunnanhallitus, joka myös osana konsernijohtoa vastaa kuntakonsernin omistajaohjauksesta sekä konsernivalvonnan järjestämisestä.⁹² Tarkastuslautakunnan arviointityö kulminoituu arviointikertomuksen laatimiseen, jossa esitetään arvioinnin tulokset (KuntaL 121.4 §). Arviointityössä korostuu siis kunnan tuloksellisuus ja tarkoituksenmukaisuus, ei siis laillisuus kuten tilintarkastajan suorittamassa tarkastuksessa. Luottamushenkilöistä koostuva tarkastuslautakunta

⁹¹ HE 268/2014 vp, s. 226.

⁹² Harjula – Prättälä 2015, s. 800.

toimii siis toiminnan poliittisena arvioijana arvioimalla poliittisen ohjauksen toteutumista ja tuloksellisuutta.⁹³

Lisäksi voidaan katsoa, että ulkoista valvontaa toteuttavat kuntalaiset esimerkiksi kunnallisvalituksen ja julkisuusperiaatteen muodossa sekä valtion viranomaiset, kuten aluehallintovirasto ja kanteluviranomaiset, jotka voivat puuttua kunnan toimiin.⁹⁴ Kuitenkin erona edellä mainittuihin on huomioitava se, että kuntalaiset tai valtion viranomaiset eivät suorita järjestelmällistä tarkastustyötä kuten tilintarkastajat ja tarkastuslautakunta. Sinällään tilintarkastuksen ulkoisen näkökulman takia se sisältää myös kuntalaisen ja muun ulkopuolisen tahon näkökulmat.

Kuntalakiin sisältyvät siis niin ulkoista kuin sisäistäkin valvontaa koskevat velvoitteet. Sisäisen valvonnan järjestäminen jää pitkälti kunnan oman päättävällän eli kunnallisen itsehallinnon varaan, kun taas tilintarkastuksen ja tarkastuslautakunnan tehtävät, oikeudet ja velvoitteet on varsin tarkasti säännelty kuntalaissa.

Keskeisenä erona ulkoisessa ja sisäisessä valvonnassa ovat niiden näkökulmaerot. Sisäisessä valvonnassa on organisaation ja johdon näkökulma, kun taas tilintarkastuksessa näkökulma on kuntalaisen, valtuutetun ja ulkopuolisen intressitahon.⁹⁵ Tarkastuslautakunnan tehtävissä korostuu myös kunnallisesta itsehallinnosta lähtöisin oleva arviointitarve, mikä kulminoituu etenkin tarkastuslautakunnan tehtävään arvioida, ovatko valtuuston asettamat tavoitteet toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Tarkastuslautakunnan arviointityön intressit lähtevät kuntalaisten edun eli toisin sanoen myös kuntakonsernin kokonaisedun arvioinnista.⁹⁶ Toki sisäisen tarkastuksen tehtäviinkin sisältyy kunnan toiminnan tuloksellisuuden arviointia. Näkökulma arviointitehtäviin on kuitenkin organisaation sisäinen eli korostetusti johdon. Sisäinen tarkastus pyrkii tukemaan johtoa organisaation tuloksellisuuden edistämässä sekä tavoitteiden saavuttamisessa riippumattomalla ja objektiivisella riskiperusteisella arviointi-, varmennus- ja konsultointitoiminnallaan. Tämä ilmenee myös arviointikohteissa siinä, missä tarkastuslautakunnan keskeinen kohde on kunnanhallitus, sisäisen tarkastuksen kohteena ovat ennemminkin kunnan operatiivinen toiminta. Ulkoisen ja sisäisen valvonnan tiedon intressit ja toimeksiantajat eroavat siten selvästi toisistaan.

⁹³ Harjula – Prättälä 2015, s. 799–800.

⁹⁴ Harjula – Prättälä 2015, s. 793–794.

⁹⁵ Harjula – Prättälä 2015, s. 793–794.

⁹⁶ Tarkastuslautakunnan arviointitehtävästä ks. Uoti 2019, s. 211–219.

Lisäksi on huomattava juuri näistä edellä mainituista seikoista johtuva toiminnan aikajänne. Ulkoinen valvonta on toiminnan jälkikäteistä arviointia eli huomio kiinnittyy jo tapahtuneisiin asioihin, eli miten kunnan toimintaa on hoidettu. Sisäinen valvonta sen sijaan on reaaliaikaista toimintaa, jonka tuottamat tiedot välittyvät nopeasti toimivalle johdolle. Tällöin hallinnon virheet ja puutteet voidaan ehkäistä ja poistaa organisaation toimintatapoja muuttamalla.⁹⁷ Huomio kiinnittyy tällöin siihen, miten kunnan toimintaa hoidetaan.

⁹⁷ Myllymäki 2007, s. 308.

3 SISÄINEN TARKASTUS TEORIASSA JA LAINSÄÄDÄNNÖSSÄ

3.1 Päämies-agenttiteoria sisäisen tarkastuksen taustalla

Edellä on kuvattu niitä tekijöitä ja toimijoita, joista kunnan valvontajärjestelmä muodostuu sekä havainnollistettu sisäisen tarkastuksen toiminnon asemaa, luonnetta ja tehtävää osana tätä järjestelmää. Kun lainsäädännöllisiä velvoitteita sisäisen tarkastuksen järjestämiseen ei ole, valvontajärjestelmän kuvaus yksinään riittää selittämään sisäisen tarkastuksen toiminnon olemassaolon perustetta kuntaorganisaatiossa. Sitä miksi organisaatiossa ylipäätään tarvitaan sisäisen tarkastuksen toimintoa, voidaan hahmottaa klassisen päämies-agenttiteorian avulla. Tutkimuskirjallisuudessa niin sisäisen tarkastuksen kuin muiden valvontafunktioidenkin tarkastelu organisaatioissa perustetaan usein agenttiteoriaan, jonka avulla selitetään sisäisen tarkastuksen toiminnon käyttöä erilaisissa organisaatioissa.⁹⁸ Kuntalain mukainen sisäisen valvonnan asetelma teoreettisesti tarkasteltuna rinnastuu Liljan mukaan päämies-agenttiteoriaan.⁹⁹ Näin ollen on perusteltua luoda katsaus sisäisen tarkastuksen teoreettiseen perustaan, ennen kuin jäsennetään sisäisen tarkastuksen funktiota sisäisen tarkastuksen ammatillisen ohjeistuksen ja sisäistä tarkastusta koskevan lainsäädännön kautta.

Jensenin ja Mecklingin luoma agenttiteoria rakentuu resurssien omistajuuden ja kontrollin eriytymiseen. Kun resurssit omistava agentti delegoi päätöksenteko valtaansa agentille ja agentin tehtäväksi muodostuu päättää päämiehen varoista, syntyy yksi tai useampia sopimusperusteisia päämies-agentti-suhteita. Tämä asetelma taas muodostaa tarvetta valvonnalle, sillä teoria perustuu ajatukselle, että osapuolten välillä on eriäviä tavoitteita eli intressiristiriitoja sekä informaation epäsymmetriaa, jolloin ne toimivat omaa etuaan tavoitellen. Tällöin muodostuu agenttiongelmiksi tai agenttikonflikteiksi kutsuttavia ongelmia. Päämies joutuu mahdollisesti hyödyntämään erilaisia kannustimia, jotta agentti toimisi päämiehen kannalta edullisella tavalla. Agenttiongelmien ratkaisusta taas syntyy agenttikustannuksia, joiksi Jensen ja Meckling luokittelevat valvontakustannukset, sitouttamiskustannukset ja jäännöskustannukset. Päämies tavoittelee näiden kustannusten pienentämistä, mikä edellyttää sen huomioimista, että valvonta- ja sitouttamiskustannusten lisääminen on hyödyllistä vain, jos jäännöskustannusten määrä

⁹⁸ Esim. Mayston 1993; Adams 1994; Lilja 2016, Rönkkö 2019.

⁹⁹ Lilja 2016, s. 99.

pienenee vähintään saman verran.¹⁰⁰ Näin ollen agenttiteorian mukaan sisäisen tarkastuksen tulisi kattaa sen tuottaman lisäarvon kautta sen käytöstä johtuvat kustannukset.¹⁰¹ Sisäisen tarkastuksen olemassaoloa on pyritty selittämään Jensenin ja Meclininin päämies-agenttiteorian avulla, jolloin sisäisen tarkastuksen toiminto nähdään agenttikonfliktien ratkaisijana, joka pyrkii tasoittamaan osapuolten välillä vallitsevaa informaation epäsymmetriaa ja intressiristiriitoja.

Vaikka lähtökohta agenttiteoriaan on yksityisen sektorin omistuksen ja kontrollin eriytymisessä, on sen katsottu soveltuvan myös julkiselle sektorille. Julkiselle sektorilla agenttisuhteita voi kuitenkin olla useampia saman aikaisesti.¹⁰² Päämies-agenttisuhteet voivat olla kuitenkin kuntaorganisaatiossa varsin monimutkaisia, ja niihin voi liittyä poliittinen ulottuvuus. Agenttisuhteita ovat esimerkiksi äänestäjät/veronmaksajat–luottamushenkilöt ja luottamushenkilöt–viranhaltijat.¹⁰³ Toisaalta Rönkkö tunnistaa julkisessa organisaatiossa päämies-päämieskonflikteja päämiehistä muodostuneiden ryhmittymien eli poliittisten ryhmien tai yksittäistenkin päättäjien välillä voi olla intressiristiriitoja.¹⁰⁴ Rönkön mukaan sisäisen tarkastuksen rooli julkisessa organisaatiossa, jossa on myös poliittisia voimasuhteita, on monimerkityksellinen. Agenttisuhteiden näkökulmasta sisäinen tarkastus tuottaa objektiivista tietoa, jolla se voi tasoittaa kansalainen–poliitikko- ja poliittinen johto–virkamiesjohto-suhteissa sekä poliittisten päättäjien keskuudessa valitsevia informaation epäsymmetriaa ja intressiristiriitoja. Kuntaorganisaation sisäinen tarkastus voidaan siten nähdä agenttiteoreettisesta näkökulmasta koskevan useita agenttikonflikteja.¹⁰⁵

Kuntakonsernissa voidaan lisäksi havaita konsernirakenteesta johtuvat päämies-agentti-suhteet esimerkiksi kunnan osakkeenomistajan (päämies) ja tytäryhteisön johdon (agentti) välillä, sekä muut osakeyhtiömuotoon yleisesti luetut päämies-agentti-suhteet. Näihin suhteisiin liittyviä intressiristiriitoja ja informaation epäsymmetriaa kunta pyrkii hallitsemaan omistajaohjauksen avulla, jonka tavoitteena on saada tytäryhteisöt toimimaan kuntakonsernin kokonaisedun mukaisesti. Kunnassa ja kuntakonsernissa agenttisuhteet ovat moninaiset, jolloin agenttikonfliktien ratkaisemiseksi tarvitaan erinäisiä keinoja huomioiden myös organisaatioita koskevat

¹⁰⁰ Jensen – Meclining 1976, s. 2–5; Mayston 1993, s. 69.

¹⁰¹ Rönkkö 2019, s. 35. Ks. lisää lisäarvon tuottamisesta valvontatoiminnassa esim. Martikainen ym. 2002, Lilja 2016, Rönkkö 2019.

¹⁰² Jensen – Meckling 1976, s. 6-7.; Mayston 1993 s. 76–77; Cornforth 2003, s. 7. Toki osakeyhtiöissäkin on useampia agenttisuhteita esimerkiksi vähemmistöosakkeenomistajat – osakkeenomistajat, toimitusjohtaja – hallitus, osakkeenomistajat – yhtiön johto.

¹⁰³ Kankaanpää – Oulasvirta – Wacker 2014, s. 21; Mayston 1993.

¹⁰⁴ Rönkkö 2019, s. 39.

¹⁰⁵ Rönkkö 2019, s. 39.

velvoitteet erityislainsäädännössä. Sisäisen tarkastuksen perustan kuntaorganisaatiossa muodostaa tarve tasoittaa informaation epäsymmetriaa ja intressiristiriitoja eri toimijoiden kesken.

3.2 Sisäinen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus ja sen asema oikeuslähteenä

Se miten sisäisen tarkastuksen toimintoa perustellaan agenttiteorian näkökulmasta, on havaittavissa sisäisen tarkastuksen ammatillisessa ohjeistuksessa. Ammatillinen ohjeistus pyrkii määrittämään niitä hyviä, yhtenäisiä toimintatapoja, joiden mukaan sisäisen tarkastuksen toiminnon tulisi toimia, jotta sisäinen tarkastus tuottaisi lisäarvoa organisaatiolle. Sisäinen tarkastus näin legitimoisi asemansa organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä. Sisäisen tarkastuksen ammattikunnan kansainvälinen kattojärjestö The Institute of Internal Auditors on hyväksynyt alan kansainvälisen ammatillisen ohjeistuksen, joka tunnetaan myös nimellä *sisäisen tarkastuksen ammatillisten käytäntöjen ajatusmalli* (International Professional Practices Framework, kuvio 2). Ohjeistuksen tarkoituksena luoda yhtenäinen käytäntö ja perusta riippumatta sisäisen tarkastuksen toimintaympäristöstä. Sama ohjeistus on siten relevantti riippumatta organisaatio- muodosta, kulttuurista tai lainsäädännöstä, joiden keskuudessa sisäinen tarkastus toimii. Näin ollen ohjeistus on kaikille sisäisille tarkastajille sama. Ammatillisessa ohjeistuksessa määritellään ohjeistuksen soveltamisala sisäisen tarkastajan käsitteen kautta. Sisäisellä tarkastajalla vii-
tataan ammatillisessa ohjeistuksessa IIA:n jäseniin, IIA:n ammattitutkintoja¹⁰⁶ suorittaneisiin ja tutkintoihin osallistuviin sekä sisäisen tarkastuksen määritelmän mukaisissa tehtävissä toimiviin¹⁰⁷.

Sisäisen tarkastuksen kansainvälistä ammatillista ohjeistusta kuvataan kuvion 2 mukaisella ympyrämallilla. Ammatillinen ohjeistus jakautuu kuvion mukaisesti velvoittaviin ja suositeltuihin ohjeisiin. Velvoittavia ohjeita ovat sisäisen tarkastuksen määritelmä, ammattistandardit, eettiset säännöt ja pääperiaatteet. Suositeltuihin ohjeisiin luetaan puolestaan täydentävät ohjeet ja soveltamisohjeet, jotka määrittävät toimintatapoja käytännön työn kannalta.

¹⁰⁶ IIA:n ammattitutkintoja ovat Certified Internal Auditor (CIA) Sisäisen tarkastuksen koko ammatin kattava ammattitutkinto, Certification in Control Self-Assessment (CCSA) Itsearviointin erityistutkinto, Certified Government Auditing Professional (CGAP) Julkishallinnon sisäisen tarkastuksen erityistutkinto, Certified Financial Services Auditor (CFSA) Rahoitus- ja vakuutusalan sisäisen tarkastuksen erityistutkinto, Certification in Risk Management Assurance (CRMA) Riskienhallinnan arvioinnin erityistutkinto, Qualification in Internal Audit Leadership (QIAL) Sisäisen tarkastuksen johtajuus tutkinto.

¹⁰⁷ The Institute of Internal Auditors 2000, s. 1.



Kuvio 2. IIA:n sisäisen tarkastuksen ammatillisten käytäntöjen ajatusmalli (International Professional Practices Framework).¹⁰⁸

Ympyrän uloimman kehyksen muodostaa sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatus: ”Sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatuksena on lisätä ja turvata organisaation arvoa tarjoamalla riskiperusteista ja objektiivista varmistusta, neuvoja ja näkemyksiä”.¹⁰⁹ Toiminta-ajatus kertoo, mitä sisäinen tarkastus pyrkii saavuttamaan organisaatiossa. Siinä korostuu lisäarvon tuottaminen, johon sisäisen tarkastuksen tulee pyrkiä, oli kyseessä sitten konsultointi tai varmennus- ja arviointipalvelu. Toiminta-ajatus muodostaa kehyksen, jonka alle kaikki muu ohjeistus sisältyy.

Keskeisen osan kansainvälisestä ammatillisesta ohjeistuksesta muodostaa sisäisen tarkastuksen määritelmä, jonka mukaan ”sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen”.¹¹⁰ Yleisesti

¹⁰⁸ Sisäiset tarkastajat ry: Ammatillinen ohjeistus.

¹⁰⁹ Sisäiset tarkastajat ry: Ammatillinen ohjeistus.

¹¹⁰ Sisäiset tarkastajat ry 2017. Tähän määritelmään viitataan myös uutta kuntalakia koskevassa hallituksen esityksessä HE 268/2014 vp.

hyväksytty määritelmä varmistaa sen, että toiminto ymmärretään kohdeorganisaatiosta, -kulttuurista tai -lainsäädännöstä riippumatta samalla tavalla.

Ammatillisen ohjeistuksen ympyrämallin mukaisesti velvoittaviin ohjeisiin kuuluvat myös sisäisen tarkastuksen pääperiaatteet, joiden mukaan sisäinen tarkastus/sisäinen tarkastaja:

- Toimii rehellisesti
- On ammattitaitoinen ja huolellinen
- On objektiivinen ja puolueeton
- Toiminta ohjautuu organisaation strategioiden, tavoitteiden ja riskien mukaisesti
- On organisatorisesti riippumaton ja sillä on riittävät voimavarat
- Toiminta on laadukasta ja sitä kehitetään jatkuvasti
- Viestii tuloksellisesti
- Tarjoaa riskilähtöistä varmistusta
- On näkemyksellinen, ennakoiva ja tulevaisuuteen suuntautunut
- Edistää organisaation kehittymistä.¹¹¹

Pääperiaatteet tiivistävät sekä sisäisen tarkastuksen toimintoa että yksittäistä sisäistä tarkastajaa koskevat yleiset linjaukset sisäisen tarkastuksen luonteesta. Niissä voidaan havaita myös seuraavat eettisissä säännöissä erikseen mainitut periaatteet:

Rehellisyys: Sisäisten tarkastajien rehellisyys on perusta luottamukselle ja heidän arvioidensa uskottavuudelle.

Objektiivisuus: Sisäiset tarkastajat osoittavat erityistä ammatillista objektiivisuutta kerätessään, arvioidessaan ja välittäessään tietoja tutkimastaan toiminnosta tai prosessista. Sisäiset tarkastajat arvioivat tasapuolisesti kaikkia asiaan vaikuttavia näkökohtia, eivätkä tarkastajan omat edut tai toiset henkilöt vaikuta tehtyihin arvioihin.

Luottamuksellisuus: Sisäiset tarkastajat ottavat huomioon saamansa tiedon merkittävyyden ja omistajuuden eivätkä paljasta tietoja ilman asiaankuuluvia valtuuksia, ellei kyseessä ole lakiin tai ammattiin liittyvä velvollisuus.

¹¹¹ Sisäiset tarkastajat ry: Ammatillinen ohjeistus.

Ammattitaito: Sisäiset tarkastajat käyttävät tehtävässään tarvittavia tietoja, taitoja ja kokemusta.¹¹²

Eettisten sääntöjen tarkoitus on edistää ammattietiikkaa. Niissä korostetaan sisäisen tarkastuksen arvostuksen perustumista luottamukselle, mikä osaltaan kuvastaa eettisten sääntöjen noudattamisen välttämättömyyttä toiminnassa.¹¹³ Eettiset säännöt ovat sisäisen tarkastuksen toiminnassa keskeisiä, mutta varsin yleisluontoisia. Edellä mainittujen periaatteiden lisäksi sisäisten tarkastajien eettisiin sääntöihin sisältyy käyttäytymissäännöt, jotka määrittelevät, miten nimenomaisesti mainitut eettisten sääntöjen periaatteet toteutuvat sisäisen tarkastajan työssä.

Velvoittaviin ohjeisiin sisältyvät myös sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit. Myös ammattistandardeissa tunnistetaan sisäisen tarkastuksen suorittaminen erinäisissä lainsäädäntökehyksissä, kulttuureissa ja hyvin erilaisissa organisaatioissa niin tarkoitukseltaan, kooltaan tai toiminnoiltaan sekä sisäistä tarkastusta voidaan suorittaa organisaatiossa tai ulkoistettuna. Näistä huolimatta tai ennemminkin näiden takia korostetaan standardien noudattamista, jotta sisäisen tarkastaja ja sisäisen tarkastuksen toiminto täyttävät velvollisuutensa.¹¹⁴

Sisäisen tarkastuksen kansainväliset standardit ovat sekä periaatteellisia että velvoittavia itesesäntelyn näkökulmasta. Velvoittavuus ymmärretään siten, että standardeja tulisi noudattaa ammattikunnan jäsenyydestä riippumatta.¹¹⁵ Niitä ei kuitenkaan voida pitää lainsäätämisyjärjestyksessä säädetyin oikeusnormin tavoin velvoittavia. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit voidaan ymmärtää sisäisen tarkastuksen luonnetta ja toteutusta kuvaavina keskeisinä periaatteina, jotka muodostavat sisäisen tarkastuksen toteutusta ja edistämistä tukevan ajatusmallin.¹¹⁶ Standardit jakautuvat ominaisuus-, toteutustapa- ja soveltamisstandardeihin. Ominaisuusstandardit liittyvät sisäisen tarkastuksen tehtäviä hoitavien organisaatioiden ja toimijoiden ominaispiirteisiin, ja ne kattavat kaikki sisäiset tarkastajat ja sisäisen tarkastuksen tuottamat palvelut. Ominaisuusstandardeissa määritellään muun muassa sisäisen tarkastuksen toimivalta ja vastuu, objektiivisuus ja riippumattomuus, ammattitaito ja huolellisuus, jatkuva kehittyminen ja laadunvarmennus. Toteutustapastandardit puolestaan kuvaavat sisäisen tarkastuksen tehtävien luonnetta ja määrittävät niille laatuvaatimukset. Toteutustapastandardeissa kuvataan sisäisen tarkastuksen toiminnan johtamista, työn suunnittelua, toteutusta ja raportointia,

¹¹² Sisäiset tarkastajat ry: Ammatillinen ohjeistus.

¹¹³ The Institute of Internal Auditors 2000, s. 1–3.

¹¹⁴ Sisäiset tarkastajat ry 2017, s.1.

¹¹⁵ Niemi 2018, s. 30–31.

¹¹⁶ Niemi 2018, s. 30–31.

tarkastuspalvelujen koordinointia, resurssointia ja kehittämistoimenpiteiden seuranta. Soveltamistapastandardit syventävät edellisiä, ja sisältävät arviointi- ja varmistus- tai konsultointitehtäviä koskevia vaatimuksia.¹¹⁷

Suositteluisiksi ohjeiksi luetaan soveltamisohjeet, joiden tarkoituksena on toimia apuna eettisten sääntöjen ja ammattistandardien soveltamisessa sekä hyvien käytäntöjen edistämisessä. Ohjeet kuvaavat lähinnä lähestymistapoja, metodologiaa ja näkökohtia, ei niinkään prosesseja tai menettelytapoja yksityiskohtaisesti. Täydentävät ohjeet sen sijaan kuvaavat sisäisen tarkastuksen toteutusta yksityiskohtaisemmin. Ohjeissa kuvataan esimerkiksi työtapoja vaiheittain sekä työkaluja ja tekniikoita. Ohjeistusta löytyy myös koskien esimerkiksi sisäisen valvontaympäristön arviointia.¹¹⁸ Nämä ohjeet ovat selkeästi käytännönläheisempiä ja kuvaavat sisäisen tarkastuksen toiminnon hyviä toimintatapoja.

Arvioitaessa edellä mainittujen ohjeiden oikeudellista luonnetta voidaan soveltaa Riku Neuvosen käyttämää termiä *käytännesääntö*. Termillä kuvataan sääntöjä, joiden avulla määritellään alakohtaisesti kunkin alan toimijoiden kesken yhteiset pelisäännöt ja toimintatavat. Ne ovat usein kirjallisia, ja niiden laatijana on alaa edustava järjestö tai järjestöjen yhteenliittymä. Tällaisten sääntöjen noudattamista ei yleisesti valvota, vaan ne toimivat lähinnä niihin sitoutuneiden tahojen takeena ammattietiikan kunnioittamisesta.¹¹⁹ Näin ollen sisäisen tarkastuksen ammatillista ohjeistusta voidaan lähtökohtaisesti pitää käytännesääntönä. Mahdollisia ovat myös tilanteet, joissa sisäisen tarkastuksen ammatilliseen ohjeistukseen viitataan laintasolla. Tällöin kyse ei enää Neuvosen jaottelun¹²⁰ mukaan ole enää puhtaasta itsesääntelystä, sillä ammatillisen ohjeistus saa velvoittavamman luonteen.

Sisäisen tarkastuksen ammatilliseen ohjeistukseen sisältyy myös eettisiä sääntöjä. Nieminen perustaa ammattikuntien eettisten ohjeiden oikeudellisen tarkastelun siihen, että niiden synty-tapa ei ole perustuslain mukainen eikä niitä näin ollen voida rinnastaa eduskunnan säätämiin lakeihin.¹²¹ Sarjan mielestä ammattieettisiin ohjeisiin voidaan liittää tulkintafunktio. Niitä

¹¹⁷ Sisäisen tarkastajat ry 2017; Niemi 2018, s. 30–31.

¹¹⁸ Niemi 2018, s. 46.

¹¹⁹ Neuvonen 2006, s. 416–417.

¹²⁰ Neuvonen jaottelee eri tapasäännökset: 1) OK 1:11:n tarkoittama maan tapa, 2) Velvoittava erityinen tapasäännöstö, jonka rikkomisesta seuraa virallinen sanktio, kuten hyvä asianajotapa, 3) laissa mainitut tapasäännökset, jotka usein liittyvät ammattialan ammattitaitovaatimuksiin, kuten hyvä rakennustapa, 4) laissa mainitut alakohtaiset tavat, jotka liittyvät pitkään jatkuneisiin ja alan toimijoiden tietoisesti hyväksymiin käytänteisiin, kuten hyvä kauppatapa, 6) laissa mainittu hyvän tavan määritelmä ja 7) erilaiset käytännesäännöt, itsesääntelyn muodot ja eettiset ohjeet, jotka saattavat olla sopimusten osana, mutta niillä ei ole lain perusteella suoraa velvoittavuutta, kuten hyvä journalistinen tapa. Neuvonen 2016, s. s. 434–433.

¹²¹ Nieminen 2018, s. 33.

voidaan pitää tulkinnan apuvälinenä tuottamassa tulkinnallista lisäarvoa erityisesti tilanteissa, joissa laki ja sen perustelut vaikenivat.¹²² Verrattakoon sisäisen tarkastuksen ammatillista ohjeistusta tilintarkastusalan hyvään tilintarkastustapaan ja ammattieettisiin periaatteisiin, jotka ovat keskeisiä, joskin yleisluonteisia tilintarkastajan toimintaa ohjaavaa normistoa. Myös sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus on varsin yleisluonteista ja toimintaa ohjaavaa. Lähtökohtaisesti sisäisen tarkastuksen ammatillisella ohjeistuksella ei ole yhtä velvoittavaa roolia, sillä niihin ei välttämättä viitata lakitekstissä kuten hyvään tilintarkastustapaan. Sisäisen tarkastuksen ammatillista ohjeistusta on lähtökohtaisesti noudatettava ammattikunnan itsesääntelyn nojalla. Ammattikunnan itsesääntely ohjaa pitkälti sisäisen tarkastuksen toimintoa siten, että se on ymmärrettävissä samalla tavalla organisaatiosta riippumatta. Sisäisestä tarkastuksesta on kuitenkin joitakin laintasoisia säännöksiä, jotka sääntelevät sisäisen tarkastuksen toiminnon luonnetta erilaisissa sääntely-ympäristöissä. Luonnollisesti nämä ovat oikeudelliselta velvoitavuudeltaan ovat vahvempia kuin ammattikunnan itsesääntely.

3.3 Sisäinen tarkastus lainsäädännössä

3.3.1 Valtion talousarvionlainsäädäntö

Sisäisen tarkastuksen toiminnon sääntelyä löytyy valtion virastoja ja laitoksia koskevasta lainsäädännöstä. Koska sisäinen tarkastus on osa sisäistä valvontaa, on perusteltua aloittaa tarkastelu sisäisen valvonnan säännöksistä. Valtion virastoiden ja laitosten sisäisen valvonnan ja siten myös sisäisen tarkastuksen kannalta keskeisiä säädöksiä ovat laki valtion talousarviosta (423/1988, jatkossa talousarviolaki) sekä sen nojalla annettu asetus valtion talousarviosta (1243/1992, jatkossa talousarvioasetus).¹²³ Ohjeistusta antavat myös valtiovarainministeriön yhteydessä oleva valtioneuvoston asettama sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta sekä neuvottelukunnan alainen sisäisen tarkastuksen jaosto. Neuvottelukunnan tehtävänä on talousarvioasetuksen 71 §:n mukaan muun muassa seurata ja arvioida sisäisen tarkastuksen järjestämisen tilaa, toiminnan laatua ja tuloksellisuutta, hyödyntämistä johtamisessa ja ohjauksessa sekä sisäisen tarkastuksen menetelmiä ja yleistä kehitystä samoin kuin tehdä aloitteita sisäisen tarkastuksen ja sen hyödyntämisen kehittämiseksi. Lisäksi neuvottelukunnan tehtävänä

¹²² Sarja 2011 s. 136.

¹²³ Ministeriöiden sisäisestä tarkastuksesta säädetään kunkin ministeriön työjärjestyksessä. Esimerkiksi oikeusministeriön asetuksessa oikeusministeriön työjärjestyksestä (595/2019) ministeriön organisaatiota koskevassa 2 luvussa säädetään, että ministeriön sisäinen tarkastus toimii ministeriön johdon alaisuudessa kuulumatta osastoon tai esikuntaan.

on järjestää eri virastojen ja laitosten sisäisen tarkastuksen yhteistyötä ja sovittaa tarpeen mukaan yhteen eri virastojen ja laitosten sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tulosten hyödyntämistä. Neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaosto, joka on laatinut valtion virastoille ja laitoksille sisäisen tarkastuksen malliohjesäännön.

Talousarviolain 24 b §:ssä (217/2000) virastojen ja laitosten velvollisuudesta järjestää sisäinen valvonta säädetään seuraavasti:

24 § Sisäinen valvonta

Viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omassa toiminnassa sekä toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa.

Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja sen asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa viraston ja laitoksen johto.

Tarkemmat säännökset virastojen ja laitosten sisäisestä valvonnasta ja sen järjestämisestä annetaan valtioneuvoston asetuksella.

Valtion virastoissa ja laitoksissa on järjestettävä sisäinen valvonta, jonka järjestäminen kuuluu viraston tai laitoksen johdon vastuulle. Johdon on huolehdittava siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt (sisäinen valvonta), jotka varmistavat: viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden, viraston ja laitoksen hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen ja viraston ja laitoksen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta ja toiminnasta. Näiden menettelyiden on käsitettävä viraston tai laitoksen vastattavana tai välitettävänä olevien varojen hoito sekä ne viraston ja laitoksen toiminnot ja tehtävät, jotka se on antanut toisten virastojen ja laitosten, yhteisöjen tai yksityisten tehtäväksi tai joista se muuten vastaa. (Talousarvioasetus 69 §) Viraston tai laitoksen johdon vastuu sisäisestä valvonnasta ei siten rajoitu vain omaan toimintaan, vaan kattaa myös toiminnan erilaiset organisoitumistavat.

Sisäinen tarkastus tuodaan esiin talousarviolakia koskevassa hallituksen esityksessä, jossa todetaan, että mahdollisesti tarvittavia sisäisen tarkastuksen järjestelyjä koskevat säännökset on sisällytettävä osaksi asianomaisia toimintajärjestelmiä koskevaan materiaalliseen

lainsäädäntöön, sillä tällaisista yksittäiseen toimintaa ja toimintajärjestelmään kiinteästi liittyvistä asioista ei voida säätää talousarviolainsäädännössä. Yhteisölainsäädännössä on vaatimuksia jäsenvaltioiden velvollisuutena olevalle yhteisöjen talousarvioiden toimeenpanon sisäiselle valvonnalle esimerkiksi tarkastusten riippumattomuuden, tarkastustapojen ja tietojen saannin suhteen. Nämä säännökset ovat useimmiten suoraan velvoittavia, joten on todettu, että niitä ei sen vuoksi oteta mukaan sisäisen valvonnan järjestämistä koskeviin säännöksiin.¹²⁴

Talousarvioasetuksen 70 §:ssä määritellään viraston tai laitoksen sisäisen tarkastuksen järjestämisvelvollisuus seuraavasti:

Viraston ja laitoksen johdon on järjestettävä sisäinen tarkastus, jos siihen on perusteltua tarvetta 69 ja 69 a §:ssä edellytettyjen sisäisen valvonnan menettelyjen johdosta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät.

Sisäisen tarkastuksen järjestämisessä on otettava huomioon sitä koskevat yleiset standardit ja suositukset.

Määräykset sisäisen tarkastuksen menettelyistä ja asemasta viraston tai laitoksen organisaatiossa annetaan sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä, jonka virasto tai laitos itse vahvistaa. Sisäisen tarkastuksen ohjesääntö on annettava tiedoksi asianomaiselle ministeriölle ja valtiontalouden tarkastusvirastolle.

Velvollisuus järjestää sisäinen tarkastus on ehdollinen. Mikäli johto katsoo, että se ei saa valvontavelvollisuutensa kannalta riittävää varmuutta sisäisen valvonnan menettelyiden asianmukaisuudesta, on sen järjestettävä sisäinen tarkastus. Yleisesti ottaen laitoksen tai viraston koko ja organisaatorakenne vaikuttavat siihen, miten johto pystyy suoriutumaan valvontavelvollisuudestaan.¹²⁵ Toisien sanoen mitä suurempi tai monimatkaisempi virasto tai laitos on, on sen todennäköisemmin järjestettävä sisäisen tarkastuksen toiminto. Sisäinen tarkastus suorittaa siten johdon sille delegoimaa valvontatehtävää, ja on näin ollen johdolle alisteinen.

Mikäli tarkastus päätetään valtion virastossa tai laitoksessa järjestää, on siinä noudatettava talousarvioasetuksen 70.2 §:n mukaisesti sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä

¹²⁴ HE 188/1999 vp, s. 11.

¹²⁵ Ks. sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestämiseen vaikuttavista tekijöistä esim. Rönkkö – Paananen – Vakkuri 2018, s. 9–11.

ammattistandardeja ja ammatillista ohjeistusta. Tämä korostaa ammatillisen ohjeistuksen roolia oikeudellisena ohjeena sekä toiminnon ammattimaisuutta. Ammattistandardien noudattaminen osaltaan asettaa vaatimuksia sisäisen tarkastuksen toiminnolle, vaikka sinällään talousarvioasetuksessa ei oteta kantaa sisäisen tarkastuksen järjestämistapaan (omana toimintana vai ulkoistettuna) valtion virastoissa ja laitoksissa. On selvää, että pienissä sisäisen tarkastuksen yksiköissä voi olla vaikeaa toteuttaa sisäinen tarkastus ammattistandardien edellyttämässä laajuudessa ja riittävän osaamisen varmistuen. Valtionvarain controller-toiminto onkin kiinnittänyt huomiota sisäisen tarkastuksen standardien mukaiseen vaatimustasoon, ja sen mukaan vaihtoehtona pienen tarkastusyksikön perustamiselle on pidettävä aina vaihtoehtona ostopalveluita¹²⁶.

Talousarvioasetuksen 70.3 §:ssä edellyttää sisäisen tarkastuksen viraston tai laitoksen itsensä vahvistamaa ohjesääntöä. Jos on päädytty järjestämään sisäisen tarkastuksen toiminto, tulee sisäisellä tarkastuksella olla ohjesääntö. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta on laatinut sisäisen tarkastuksen malliohjesäännön, joka selvästi noudattaa ammattistandardien vaatimuksia.¹²⁷ Malliohjesääntö on tosin vain suosituksenomainen, joten organisaatiot voivat itse laatia ohjesäännön siten, että se parhaiten vastaa kunkin viraston tai laitoksen tarpeita. Malliohjesäännön mukaisesti ohjesäännössä määritellään esimerkiksi sisäisen tarkastuksen tarkoitus, toimivalta, asema ja vastuut sekä keskeiset toimintaperiaatteet, toimiala ja tietojensaantioikeus. Sisäinen tarkastus on mahdollista järjestää joko omana työnä, ulkoistettuna palveluostona tai näiden yhdistelmänä. Näin ollen virasto- tai laitospohjaisen ohjesäännön laatimisessa tulee huomioida sisäisen tarkastuksen järjestämistapa. Vaikka sisäinen tarkastus olisi kokonaan ulkoistettu, edellytetään kuitenkin, että virastolla on joku sisäistä tarkastusta tunteva virkamies, joka vastaa palvelun hankinnasta, laadunvalvonnasta ja raportoinnista johdolle. Viraston talous säännössä on annettava tarkemmat määräykset sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan liittyen, ja siihen tulee sisällyttää viittaus sisäisen tarkastuksen ohjesääntöön.¹²⁸

3.3.2 Muu lainsäädäntö

Sisäistä tarkastusta koskevia säännöksiä on myös muualla lainsäädännössä, erityisesti vakuutus- ja luottolaitostoimintaa koskevassa lainsäädännössä. Sisäinen tarkastus mainitaan vakuutusyhtiölaissa (521/2018), laissa työeläkevakuutusyhtiöistä (354/1997), laissa Kevasta (66/2016), laissa luottolaitostoiminnasta (610/2014, jatkossa luottolaitoslaki) ja

¹²⁶ Valtiovarainministeriö 2007.

¹²⁷ Valtiovarainministeriö 2007.

¹²⁸ Valtiovarainministeriö 2007.

eläkesäätiölaissa (1297/2018. Näitä käsitellään seuraavaksi yksityiskohtaisemmin. Osakeyhtiölaissa (624/2006) ei ole sisäistä tarkastusta koskevaa sääntelyä, mutta pörssiyhtiöiden osalta käsitellään Arvopaperimarkkinayhdistyksen laatimaa hallinnointikoodia.

Osakeyhtiöt

Kuten edellä todettu osakeyhtiölaissa ei ole sisäistä tarkastusta koskevaa sääntelyä, mutta Arvopaperimarkkinayhdistyksen pörssiyhtiöitä koskeva corporate governance -ohjeistus (hallinnointikoodi) antaa suosituksen sisäisestä tarkastuksesta: ”Yhtiön on määriteltävä, miten sisäisen tarkastuksen tehtävät on yhtiössä järjestetty”.¹²⁹ Hallinnointikoodi on alan itsesääntelyä, ja se perustuu *noudata tai selitä* -periaatteelle (comply or explain). Tällöin yhtiön tulee noudattaa kaikkia suosituksia kokonaisuudessaan, mutta yksittäisestä suosituksesta on mahdollista poiketa edellyttäen, että poikkeaminen on selostettava ja perusteltava.¹³⁰ Mikäli yhtiö ei ole järjestänyt sisäisen tarkastuksen toimintoa, tulee sen perustella, miksi näin on toimittu.

Sisäistä tarkastusta koskevan suosituksen perusteluissa täsmennetään, että sisäisen tarkastuksen tehtävänä on arvioida muun muassa yhtiön sisäisen valvontajärjestelmän ja riskienhallinnan sekä johtamis- ja hallintoprosessien tarkoituksenmukaisuutta ja tuloksellisuutta. Sisäinen tarkastus nähdään hallinnointikoodissa organisaation kehittämistä ja hallituksen valvontavelvollisuuden hoitamista tukevana toimintona. Hallinnointikoodissa tunnistetaan myös se, että sisäisen tarkastuksen organisointi ja työskentelytavat ovat riippuvaisia yhtiön liiketoiminnan laadusta ja laajuudesta sekä henkilökunnan määrästä, mistä johtuen sitä ole välttämättä tarkoituksenmukaisinta järjestää omana toimintana.¹³¹

Luottolaitokset

Luottolaitoslain 9 luvun 8 §:ssä säädetään, että luottolaitoksella on oltava sen liiketoiminnoista riippumaton sisäisen tarkastuksen toiminto. Luottolaitoksilla on kuitenkin luottolaitoslain 9:8.4 mukaan mahdollista poiketa sisäisen tarkastuksen järjestämisvelvollisuudesta, mikäli se on perusteltua ottaen huomioon toiminnan laatu, laajuus ja monimuotoisuus.¹³² Sisäisen tarkastuksen järjestäminen edellyttää näin ollen johdon harkintaa sen valvontavelvollisuuden täyttymisestä.

¹²⁹ Arvopaperimarkkinayhdistys ry 2015, s. 43. Kuitenkin sisäisen tarkastuksen järjestämisen velvoite voi tulla myös muusta kuin kansallisesta lainsäädännöstä esimerkiksi silloin kuin yhtiö on listautunut pörssiin Yhdysvalloissa, jolloin on noudatettava ko. lainsäädännön velvoitteita.

¹³⁰ Mähönen – Villa 2010, s. 82.

¹³¹ Arvopaperimarkkinayhdistys 2015, s. 43.

¹³² HE 39/2014 vp, s. 146.

Luottolaitoksen sisäiseltä tarkastukselta edellytetään, että sille annetaan riittävä hallinnollinen asema, toimivalta ja voimavarat (Luottolaitoslaki 9:4.3). Lisäksi säädetään, että jos hallitus ei saa muulla tavalla riittäviä tietoja laitoksen olennaisista riskeistä tavanomaisten raportointiprosessien kautta, riskienvalvontatoiminnon ja muiden valvontatoimintojen johtajalla tulee olla mahdollisuus saattaa tehtäviinsä kuuluvia asioita suoraan hallituksen tietoon. Sisäisen tarkastuksen suora raportointiyhteys hallitukseen on siten laintasoisesti turvattu. Samaisessa momentissa edellytetään myös valvontatoiminnoissa – siis myös sisäisessä tarkastuksessa – työskentelevien riippumattomuutta niistä liiketoimintayksiköistä, joita he valvovat.

Vakuutustoiminta

Vakuutustoimintaa koskevalla lainsäädännöllä tarkoitetaan tässä yhteydessä vakuutusyhtiölakia, lakia Kevasta ja lakia työeläkevakuutusyhtiöistä. Myös Finanssivalvonta antaa näille toimijoille toiminnassa noudatettavia määräyksiä ja ohjeita, mutta niitä ei kuitenkaan ole nyt tarpeen käydä läpi. Vakuutusyhtiölain 6 luvun 15 §:ssä (981/2013) sisäisestä tarkastuksesta säädetään seuraavasti:

Vakuutusyhtiöllä on oltava sisäinen tarkastus, joka arvioi yhtiön sisäisen valvonnan ja muun hallinnon riittävyyttä ja tehokkuutta.

Sisäisen tarkastuksen on oltava riippumaton yhtiön operatiivisesta toiminnasta.

Sisäisen tarkastuksen tuloksista ja toimenpidesuosituksista on vähintään kerran vuodessa raportoitava hallitukselle ja toimitusjohtajalle, joiden on päätettävä, mihin toimiin sisäisen tarkastuksen tulosten ja suositusten johdosta on ryhdyttävä, ja varmistettava, että nämä toimenpiteet toteutetaan.

Täysin vastaavat säännökset löytyvät myös laissa työeläkevakuutusyhtiöistä (354/1997) 12e §:stä (1046/2014) ja laissa Kevasta (66/2016) 27 §:stä. Sisäisen tarkastuksen keskeisenä tehtävänä on vakuutustoimintaa harjoittavissa yhtiöissä arvioida sisäisen valvonnan ja muun hallinnon riittävyyttä ja tehokkuutta. Lainsäätäjä täsmentää, että sisäinen tarkastus ei vastaa päivittäiseen toimintaan sisältyvän sisäisen valvonnan järjestämisestä.¹³³ Sisäisen tarkastuksen tehtävänä ei siten ole osallistua sisäisen valvonnan tai hallinnon järjestämiseen, vaan ottaa kantaa sen toimivuuteen. Johdon velvollisuuksiin kuuluu vastata myös siitä, että sisäisen tarkastus on

¹³³ HE 83/2013 vp, s. 23; HE 96/2014; s. 14. HE 21/2015, s. 21–22.

oikein mitoitettu organisaation toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden, on johdon vastuulla¹³⁴. Vakuutustoimintaa koskevien lakien esitöissä katsotaan, että sisäinen tarkastuksen aseman organisaatiossa ja suhde muihin valvontatoimintoihin on oltava selkeä, ja sillä tulee olla asianmukainen toimivalta sille annettujen tehtävien suorittamiseen.¹³⁵ Nämä osaltaan konkretisoi sisäisen tarkastuksen riippumattomuusvaatimusta. Lisäksi vakuutustoimintaa harjoittavien yhtiöiden sisäisellä tarkastuksella tulee olla kirjalliset toimintaperiaatteet.¹³⁶ Sinällään laeissa ei oteta kantaa siihen, tulisiko sisäinen tarkastus järjestää omana toimintona vai ostopalveluna ulkopuolisilta palvelun tarjoajilta. Laeissa puhutaankin sisäisen tarkastuksen toiminnosta, minkä voidaan katsoa tarkoittavan millä tahansa tavalla järjestettyä sisäisen tarkastuksen toimintoa. Toiminnon järjestämisen suhteen organisaatiolla on paljonkin liikkumatilaa, ja on organisaation johdon vastuulla, että sisäisen tarkastus on oikein mitoitettu organisaation toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden.¹³⁷

Sisäisen tarkastuksen riippumattomuus on vakuutusyhtiölain 6 luvun 15 pykälän 2 momentin mukaisesti turvattu laissa: ”sisäisen tarkastuksen tulee olla riippumaton yhtiön operatiivisesta toiminnasta”. Sisäinen tarkastus ei siten voi osallistua operatiiviseen toimintaan, vaan se voi lähinnä arvioida sen toimintaa ja antaa suosituksia sitä koskien, mutta sisäisen tarkastuksen toiminto ei voi myöskään vastata antamiensa suositusten toimeenpanosta. 3 momentin mukaisesti sisäisen tarkastuksen tuloksista ja toimenpidesuosituksista on raportoitava vähintään keran vuodessa hallitukselle ja toimitusjohtajalle. Näiden vastuulla on päättää, millaisiin toimiin sisäisen tarkastuksen tulosten ja suositusten perusteella ryhdytään ja varmistaa, että nämä myös toteutetaan. Tarkemmin sisäisen tarkastuksen tehtävänjaosta tulee määrätä organisaation hyväksymillä kirjallisilla toimintaperiaatteilla kuten lain esitöissä mainitaan¹³⁸.

Eläkesäätiöt

Eläkesäätiölain 42 k §:n (1297/2018) edellyttää, että eläkesäätiöllä¹³⁹ on oltava ”tehokas sisäisen tarkastuksen toiminto, ja sen on arvioitava, ovatko sisäinen valvontajärjestelmä,

¹³⁴ HE 83/2013 vp, s. 23; HE 96/2014; s. 14. HE 21/2015, s. 21–22.

¹³⁵ HE 83/2013 vp, s. 23; HE 96/2014; s. 14. HE 21/2015, s. 21–22.

¹³⁶ HE 83/2013 vp, s. 23; HE 96/2014; s. 14. HE 21/2015, s. 21–22.

¹³⁷ HE 83/2013 vp, s. 23; HE 96/2014; s. 14. HE 21/2015, s. 21–22.

¹³⁸ HE 83/2013 vp, s. 23; HE 96/2014; s. 14. HE 21/2015, s. 21–22.

¹³⁹ Eri eläkesäätiöiden määritelmistä ks. eläkesäätiölain 2 §.

hallintojärjestelmän muut osatekijät ja ulkoistettut toiminnot riittäviä ja tehokkaita. Lisäksi sisäisen tarkastuksen toiminnon tulee olla oikeassa suhteessa eläkesäätiön kokoon ja organisaatioon sekä eläkesäätiön toiminnan kokoon, luonteeseen, laajuuteen ja monitahoisuuteen. (Eläkesäätiölaki 42 k §) Se mitä pidetään riittävänä, on siten harkinnanvaraista.

Sisäinen tarkastus on määritelty eläkesäätiölain 2.1 §:n 21 kohdassa eläkesäätiön keskeiseksi toiminnoksi.¹⁴⁰ Keskeisenä toimintona sisäistä tarkastusta ja etenkin sitä suorittavia koskee joukko erityisvaatimuksia. Eläkesäätiölain 42 d §:n mukaan sisäistä tarkastusta hoitavien tulee olla hyvämaineisia ja tehtävään sopivia. Vajaavaltainen, konkurssissa oleva tai liiketoimintakieltoon määrätty ei voi olla keskeistä toimintoa suorittava henkilö. Eläkesäätiölain 42 d § 1 kohta täsmentää sopivuutta sisäisen tarkastajan osalta siten, että sisäisen tarkastuksen toimintoja suorittavilla henkilöillä on riittävästi ammatillista pätevyyttä, taitoa ja kokemusta tarkastuksen asianmukaiseen suorittamiseen. Vaatimukset ovat samat huolimatta siitä, järjestetäänkö toiminto organisaation omana toimintona vai hankintaanko se ulkopuolisilta.¹⁴¹ Eläkesäätiön sisäisen tarkastajan tulee voida hoitaa tehtävänsä eläkesäätiölain 42 h §:n mukaan tehokkaasti, puolueettomasti, oikeudenmukaisesti ja riippumattomasti eikä keskeistä sisäisen tarkastuksen toimintoa suorittava voi suorittaa samanaikaisesti muita keskeisiä toimintoja, sillä sisäisen tarkastuksen tulee olla riippumaton muista keskeisistä toiminnoista. Lisäksi eläkesäätiölain 42 c §:n mukaan eläkesäätiön sisäisellä tarkastuksella tulee olla kirjalliset toimintaperiaatteet sisäisen tarkastuksen järjestämisestä. Toimintaperiaatteet tulee hyväksyä ennakolta, ja niitä tulee tarkastella vähintään kolmen vuoden välein.¹⁴²

Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt (PIE-yhteisöt)

Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisöjä Suomessa ovat kirjanpitolain (1336/1997) 9 §:n määritelmän mukaisesti 1) suomalainen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalaissa tarkoitettulla säännellyllä markkinalla, 2) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa tarkoitettu luottolaitos ja 3) vakuutusyhtiölaissa tarkoitettu vakuutusyhtiö. Näihin yhteisöihin sovelletaan Euroopan unionin parlamentin ja komission asetusta EU537/2014 eli niin kutsuttua PIE-asetusta, joka

¹⁴⁰ Lisäeläkelaitoksia koskeva sääntely perustuu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviin ammatillisia lisäeläkkeitä tarjoavien laitosten toiminnasta ja valvonnasta 2016/2341/EU (IORP II). Direktiivissä sisäinen tarkastus katsotaan lisäeläkelaitoksen keskeiseksi toiminnoksi.

¹⁴¹ HE 205/2018 vp, s. 43.

¹⁴² HE 205/2018, s. 43.

lähtökohtaisesti koskee lakisääteistä tilintarkastusta PIE-yhteisöissä.¹⁴³ Kuitenkin sisäisen tarkastuksen kannalta asetuksella on merkittävä vaikutus. Asetuksen 5.1 artiklassa määritellään tilintarkastusyhteisöjä koskeva kielto suorittaa, suoraan tai välillisesti tarjota muita kuin tilintarkastuspalveluja kyseiselle unionissa sijaitsevalle tarkastettavalle yhteisölle, sen unionissa sijaitsevalle emoyritykselle tai sen määräysvallassa oleville unionissa sijaitseville yrityksille. Tällaiseksi kielletyksi muuksi kuin tilintarkastuspalveluksi katsotaan PIE-asetuksessa yhteisön sisäiseen tarkastukseen liittyvät palvelut (5 artiklan 1 kohta). PIE-yhteisön lakisääteistä tilintarkastusta suorittava yhteisö ei siten voi suorittaa saman yhteisön tai sen konserniin (emo- tai tytäryritys) kuuluvan yhteisön sisäistä tarkastusta.

3.3.3 Yhteenvetoa

Sisäisen tarkastuksen toiminnosta on säännelty muutamissa laeissa, mutta sen järjestäminen perustuu silti pitkälti vapaaehtoisuuteen, sillä siihen velvoittavia säännöksiä on varsin vähän. Tarkastellaan nyt kootusti, miten sisäisen tarkastuksen toiminto ymmärretään lainsäädännössä.

Vaikka sisäisen tarkastuksen toiminto olisikin mainittu toimialakohtaisessa lainsäädännössä, ei sen järjestäminen silti välttämättä ole pakollista. Lähtökohtaisesti sisäisen tarkastuksen toiminto tulisi järjestää erityisesti niissä tilanteissa, kun muuten yhteisön johto ei saa riittävää varmuutta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta. Järjestämisvelvollisuus sisältyy johdon valvontavelvollisuuteen sekä sen kautta tehtävään harkintaan sisäisen valvonnan riittävydestä. Johdon tulee tällöin järjestää yhteisön toimintaan, sen laatuun ja laajuuteen nähden riittävä sisäisen tarkastuksen toiminto. Myös niissä tilanteissa, kun sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestäminen on lakisääteistä, on johdon vastuulla, että sisäisen tarkastuksen toiminto on riittäväällä tavalla järjestetty. Kovin yksityiskohtaisesti sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestämistapaa tai laajuutta ei siis ole määritelty lainsäädännössä. Onkin siten yhteisön itsensä päätettävissä, järjestetäänkö sisäinen tarkastus omana toimintana vai ulkopuolisilta palveluntarjoajilta. Julkisen sektorin yksiköissä on mahdollista toiminnon järjestäminen yhteistoimintana.

Lainsäädännössä on tunnistettu sisäisen tarkastuksen toimintoon kohdistuva riippumattomuusvaatimus, ja sitä edellytetäänkin aina, kun sisäisestä tarkastuksesta on säännelty laintasolla. Sisäisen tarkastuksen luonne erityisesti päämiesten ja agenttien välisten intressiristiriitojen ja informaation epäsymmetrian kitkijänä tuo esiin toiminnolle luonnollisesti kuuluvat

¹⁴³ EU-asetukset ovat Suomessa suoraan velvoittavaa oikeutta.

riippumattomuus- ja objektiivisuusvaatimukset. Riippumattomuuden käsite tarkastustoiminnoissa onkin tämän takia keskeinen. Esimerkiksi tilintarkastajalta edellytetään aina lain tasolla riippumattomuutta. Kuitenkin on selvää, että sisäisen tarkastuksen riippumattomuus ei voi olla samaa johtuen sen asemasta organisaation sisällä. Tilintarkastajalta edellytetään ehdotonta riippumattomuutta organisaatiosta, joten se on organisaatiosta katsottuna ulkopuolinen. Kuitenkin riippumattomuuden perusajatuksen voidaan katsoa sisältyvän samoja elementtejä, kuten se, että tilintarkastajalta edellytetään sekä mielen riippumattomuutta että näkyvää riippumattomuutta. Yksinkertaistettusti tilintarkastajan tulee itse kokea itsensä riippumattomaksi, mutta myös ulkopuolisten tulee pitää häntä riippumattomana.¹⁴⁴ Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan sisäisen tarkastajan riippumattomuudella tarkoitetaan sellaisten olosuhteiden välttämistä, jotka uhkaavat sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtävien puolueetonta hoitamista. Sisäiseltä tarkastajalta edellytetään myös objektiivisuutta, jolla tarkoitetaan puolueetonta asennoitumista.¹⁴⁵ Riippumattomuutta ja objektiivisuutta turvaavat sisäisen tarkastuksen toimivaltasäännökset. Yleisesti ottaen sisäisen tarkastuksen tulee olla erillinen operatiivisesta toiminnasta eikä se saa osallistua päätöksentekoon tai niiden toimeenpanoon. Sisäiseltä tarkastukselta edellytetään selkeästi määriteltä asema suhteessa muihin toimijoihin sekä asianmukaista toimivaltaa tehtäviensä suorittamiseksi.

Lainsäädännössä yleisesti ottaen katsotaan, että sisäisen tarkastuksen toiminnon keskeisenä tehtävänä on sisäisen valvonnan toimivuuden varmistaminen. Tarkemmasta tehtävien määrittelystä päätetään sisäisen tarkastuksen kirjallisella toimintaohjeella. Mikäli sisäisen tarkastuksen toiminto on organisaatiossa järjestetty, tulee sen tarkoituksesta, tehtävistä, toimivallasta ja vastuusta ohjeistaa erikseen sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa, jonka yhteisön ylin johto hyväksyy. Lainsäädännössä on myös säädetty sisäisen tarkastuksen raportointisuhteista. Sisäisen tarkastuksen toiminnon tulee raportoida toimitusjohtajalle ja hallitukselle vähintään kerran vuodessa.

Sisäisen tarkastuksen toiminnon sääntelyssä on jonkin verran alakohtaisia eroja. Sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus mainitaan nimenomaisesti vain valtion talousarvioasetuksessa. On kuitenkin selvästi havaittavissa, että sääntely muissakin laeissa perustuu sisäisen tarkastuksen ammattistandardien logiikan varaan, vaikka niitä ei olisikaan nimenomaisesti

¹⁴⁴ Vrt. tilintarkastajan riippumattomuudesta esim. Saarikivi 1999 ja Sarja 1999. On huomattava, että riippumattomuus ei voi koskaan olla absoluuttista, vaan sisäinen tarkastaja on jossain määrin aina riippuvainen organisaatiostaan.

¹⁴⁵ Sisäiset tarkastajat ry 2017, s. 6.

mainittu. Sisäisiä tarkastajia koskevia vaatimuksia, kuten pätevyydestä tai toimintakelpoisuudesta, ei muuten riippumattomuutta ja objektiivisuutta lukuun ottamatta ole juurikaan säännelty. Tällaisia vaatimuksia on asetettu tarkastelluista laeista vain eläkesäätiölaissa.

Sisäisen tarkastuksen toiminto ymmärretään lainsäädännössä kiteytetysti johdon tukena olevaksi sisäisen valvonnan toimivuuden varmistajaksi, jolta edellytetään riippumattomuutta organisaation operatiivisesta toiminnasta. Näin ollen se ei voi osallistua päätöksentekoon tai niiden toimeenpanoon, jolloin sisäisen tarkastuksen toiminnon suorittamisen kannalta keskiössä on sen riittävät raportointisuhteet toimitusjohtajaan ja hallitukseen ja sisäisen tarkastuksen tulee raportoida tarkastustensa tuloksista ja toimenpidesuosituksista näille tahoille vähintään kerran vuodessa. Kovin yksityiskohtaisia tulkintoja sisäisen tarkastuksen toiminnosta ei kuitenkaan voida tehdä erilaisten sääntely-ympäristöjen takia, mutta näyttäisi siltä, että sisäisen tarkastuksen toiminnon yleiset reunaehdot ovat varsin yhteneviä. Näiden lisäksi voidaan säätää sääntely-ympäristöön soveltuvista erityispiirteistä, kuten pätevyysvaatimuksista. Joka tapauksessa on kiistatta selvää, että sisäinen tarkastus on keskeinen toiminto organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmissä.

4 SISÄISEN TARKASTUKSEN SÄÄNTELY KUNNASSA

4.1 Sisäinen tarkastus kunnallislainsäädännön kehityksen näkökulmasta

Edellä on käsitelty sekä sisäisen tarkastuksen asemaa kuntaorganisaatiossa että sisäistä tarkastusta teoreettisesta ja oikeudellisesta näkökulmasta, joten nyt yhdistetään nämä näkökulmat ja tarkastellaan kunnan sisäistä tarkastusta oikeuslähteiden kautta. Vaikka velvoittavia säännöksiä sisäisen tarkastuksen järjestämiseen kunnassa ei ole, on sisäinen tarkastus kunnallislakien ja lakimuutosten esitöissä ja lainvalmisteluaineistoissa useampaan otteeseen. Ehdotuksista huolimatta on kuitenkin päädytty siihen, että sisäisestä tarkastuksesta ei ollut aiemmissa tai nykyisessä kuntalaissa järjestämiseen velvoittavia säännöksiä. Nykytilan ymmärtämiseksi tarkastellaan sisäisen tarkastuksen esiintymistä ja kehittymistä lainvalmisteluaineiston kautta.

Sisäinen tarkastus vuoden 1995 kuntalain uudistuksessa ymmärrettiin revisiolaitoksen kautta.¹⁴⁶ Tarkastellaan aluksi vuoden 1976 kunnallislakia (953/1976) esitöineen, jotta voidaan ymmärtää, mitä revisiotoimella on tarkoitettu. Vuoden 1976 kunnallislainmukainen kunnan tarkastusjärjestelmä perustui pitkälti luottamushenkilötilintarkastajien suorittamaan tarkastukseen, johon sisältyi kunnan hallinnon ja tilien tarkastamista.¹⁴⁷ Kunnallislain 94 §:n mukaan tilintarkastajien apuna voi olla heidän alaisinaan toimivia kunnanvaltuuston valitsemia virkamiehiä, joiden suoritettaviksi voitiin usko myös tilintarkastajille kuuluvia tehtäviä. Lain esitöissä tällaisia henkilöitä nimitettiin revisiotehtäviä hoitaviksi virkamiehiksi.¹⁴⁸ Huomattavaa onkin se, että nämä virkamiehet toimivat tilintarkastajien alaisuudessa eivätkä kunnanvaltuuston tai kunnanhallituksen. Nämä säännökset pyrkivät määrittelemään sitä, miten revisiotoimi oli kunnassa ymmärrettävä. Säännökset revisiotoimen järjestämisestä olivat kuitenkin varsin epämääräisiä, minkä takia saattoi olla epäselvää, oliko revisiotoimi käsitettävä kunnanhallituksen ja/tai toimivan johdon työvälineeksi sisäisen tarkastuksen luonteisena toimintana¹⁴⁹. Vuorinen pitää vuoden 1976 kunnallislain 94 §:n epämääräisyyttä siihen, että kuntiin ei muodostunut lakiin perustuvaa sisäistä tarkastusta. Joissakin kunnissa oli toimittu siten, että tilintarkastajien apuna toimivat valtuuston valitsemia virkamiehiä pidettiin sisäisinä tarkastajina. Toisaalta myös luottamushenkilötarkastajien tehtävät liittyivät osittain sisäisen tarkastuksen toimialaan kuuluviin tehtäviin.¹⁵⁰ Ei ollut selvää, miten revisiotoimi tuli kunnassa ymmärtää, ja

¹⁴⁶ HE 192/1994 vp, s. 56.

¹⁴⁷ HE 140/1975 II vp, s. 9.

¹⁴⁸ HE 140/1975 II vp, s. 9.

¹⁴⁹ Vuorinen 1995, s. 93–94.

¹⁵⁰ Vuorinen 1995, s. 86

sen saatettiin katsoa hoitavan sisäiselle tarkastukselle tehtäviä. Käytännöt olivat varsin vaihtelevia.

Tarkastusjärjestelmän kannalta vuoden 1995 uusi kuntalaki oli merkityksellinen, sillä ammatihenkilötilintarkastus ja luottamushenkilöperusteinen tarkastus erotettiin toisistaan. Lakia uudistettaessa katsottiin, että suurimmissa kunnissa ja kuntayhtymissä oli oma revisiolaitos, joka toimi tilintarkastajien apuna ja huolehti sisäisestä tarkastuksesta.¹⁵¹ Revisiotoimi oli kuntalain uudistuksen jälkeenkin edelleen mahdollinen, mutta sen asemaa tarkennettiin kunnanhallituksen alaisuuteen. Sen tehtävänä oli vastata sisäisestä tarkastuksesta, jossa toimeksiantajana oli kunnan toimiva johto eli kunnanhallitus ja kunnanjohtaja sekä pyydettyä avustaa tilintarkastajaa ja tarkastuslautakuntaa tekemällä näiden pyytämiä selvityksiä.¹⁵² Myös hallintovaliokunta oli samoilla linjoilla mietinnössään: ”jos kunnalla on revisiotoimi, se huolehtii kunnanhallituksen alaisena kunnan sisäisestä tarkastuksesta”. Revisiotoimi voi valiokunnan mukaan avustaa tarkastuslautakuntaa ja tilintarkastajia eikä tällainen henkilö voi toimia riippumattomana ammattilintarkastajana. Valionkunta katsoi uudistuksen lisäävän uskottavuutta hallintoon, kun se erottaa toisistaan selkeästi tehtävien hoitamiseen ja tavoitteiden saavuttamiseen liittyvän tarkoituksenmukaisuusarvioinnin (tarkastuslautakunta), varsinaisen tilintarkastuksen (ammattilintarkastus) ja mahdollisen sisäisen tarkastuksen.¹⁵³ Kunnan sisäisen tarkastus ymmärrettiin revisiotoimen kautta, vaikka lainsäädännössä sen tehtäväkenttää ei juurikaan ollut määritelty. Sinällään vuoden 1995 kuntalain uudistusta voidaan pitää pontimena varsinaisen sisäisen tarkastuksen toiminnon kehittymiseen, sillä se nähtiin nyt tarkastuslautakunnasta ja tilintarkastajista erillisenä toimintona osana kunnan valvontajärjestelmän kokonaisuutta. Etenkin suuremmissa kaupungeissa alettiin perustaa erillisiä sisäisen tarkastuksen yksiyöitä.

Sittemmin 2010-luvulle tultaessa kuntalain uudistustarpeita kartoitettiin Valtiovarainministeriön laatimassa selvityksessä. Tämä selvitys kiinnitti huomioita kuntien sisäisen valvonnan sääntelyn tilaan tai pikemminkin sen puutteeseen. Näinpä sisäisen valvonnan järjestämistä koskevat velvoitteet lisättiin kiireellä kuntalakiin juuri ennen kuntalain kokonaisuudistustakuntalain. Uudistustarpeita kartoittavassa selvityksessä tuotiin selvästi esiin sisäisen tarkastuksen keskeistä asemaa osana hyvää johtamis- ja hallintojärjestelmää ja roolia hyvän organisatiokulttuurin ja hyvän hallintotavan edistäjänä. VM:n selvityksessä todetaan, että sisäisen

¹⁵¹ HE 192/1994 vp, s. 56.

¹⁵² HE 192/1994 vp, s. 57.

¹⁵³ HaVM 18/1994 vp. Kunnalliskomiteassa oli ollut esillä myös vaihtoehto, jonka mukaan kunnan palveluksessa oleva JHTT-tutkinnon suorittanut henkilö (reviisori) voisi toimia kunnan tilintarkastajana. Vaihtoehto kuitenkin hylättiin ulkoisen tilintarkastuksen riippumattomuuden varmistamiseksi. KOM 33/1993 vp.

tarkastuksen sääntelyllä voidaan edistää luotettavan ja hyvän hallinnon toimintakulttuurin kehittymistä sekä erilaisten toiminnan tuloksellisuuteen ja lainmukaisuuteen sekä toiminnallisen ja taloudellisen raportoinnin oikeellisuuteen liittyvien riskien ennaltaehkäisyä ja hallintaa kuntakonserneissa.¹⁵⁴ Selvityksestä on selkeästi havaittavissa pyrkimys sisäisen tarkastuksen sääntelyn lisäämiseen kuntalakiin.

Kuntalain sisäistä valvontaa koskevassa osittaisuudistusta koskevassa hallituksen esityksessä sisäinen tarkastus ymmärrettiin osaksi sisäistä valvontaa, joka taas oli kunnan johtamisjärjestelmää ja hyvää hallintotapaa.¹⁵⁵ Sisäinen tarkastus toimintona ymmärrettiin kansainvälisten sisäisen tarkastuksen standardien kautta: ”Näiden standardien mukaan sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi-, varmistus- ja konsultointitoimintaa, joka tuottaa lisäarvoa organisaatiolle ja parantaa sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta-, johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuuden arviointiin ja kehittämiseen.”¹⁵⁶ Ammattistandardeista poiketaan vain riskienhallinta- valvonta-, ja johtamis- ja hallintoprosessien ”tehokkuuden” arviointi on korvattu ”tuloksellisuudella”, joka sinällään on käsitteenä laajempi ja pitää sisällään tehokkuuden.¹⁵⁷ Sisäinen tarkastus on edelleenkin ymmärrettävissä tämän määritelmän mukaan, sillä kuntalain kokonaisuudistuksessa ei sisäistä tarkastusta enää määritelty.¹⁵⁸ Ammattistandardit määrittävät kunnan sisäisen tarkastuksen luonnetta siltä osin, mitä tulee sisäisen tarkastuksen toimintojen järjestämiseen. Kuntalain osittaisuudistuksen perusteluista havaitaan muutos aiempaan. Sisäinen tarkastus liitetään siinä osaksi kunnan sisäistä valvontajärjestelmää, ja se nähdään omana riippumattomana, objektiivisena ja ammattimaisena toimintona, joka perustuu alan omiin kansainvälisiin ammattistandardeihin.

Tarkastustoimintojen lisäksi tunnistetaan siis myös se, että sisäinen tarkastus on muutakin kuin vain tarkastustoimintaa, se on myös asiantuntija sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kysymyksissä. Tämä ilmenee siinä, että lainsäätäjät tunnistaa sen, että sisäinen tarkastus on käytännössä jäänyt liian vähälle huomiolle, mikä nähdään erityisesti niin, että keskisuurissa ja pienissä kunnissa, joissa ei ole järjestetty ammattimaista sisäistä tarkastusta, ei ole ollut kunnanhallituksen ja kunnanjohtajan tukena sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä, toimeenpanon varmentamista ja kehittämistä tukevaa asiantuntijaa. Kunnanhallituksella ei näin ollen ollut

¹⁵⁴ Valtiovarainministeriö 2011, s. 46–47.

¹⁵⁵ HE 24/2012 vp, s. 4.

¹⁵⁶ HE 24/2012 vp, s. 4.

¹⁵⁷ Tuloksellisuuden ja tehokkuuden käsitteistä esim. Vakkuri 2009.

¹⁵⁸ HE 268/2014 vp, s. 168.

riittävää tietoa kunnan eri toimintoihin tai konserniyhteisöihin liittyvistä riskeistä, toimintatapojen puutteista ja heikkouksista.¹⁵⁹

Kuntalain kokonaisuudistuksessa sääntely ei juurikaan muuttunut sisäisen valvonnan osalta, joten sisäisen tarkastuksen osalta merkittävimmät seikat tulivat ilmi jo aiemmassa lainvalmisteluaineistoissa. Konserninäkökulmaa toki korostetaan nyt koko kuntalaissa – myös sisäisen valvonnan osalta, ja ylipäättään sisäisen valvonnan merkitys on korostunut organisaatioiden monimutkaistuessa ja moninaistuessa. Kuntalain kokonaisuudistusta koskevassa hallituksen esityksessä sisäinen tarkastus nähdään sisäisen valvonnan keinovalikoimaan kuuluvana. Sisäinen valvonta taas johtamisen välineenä, jolloin sisäisen tarkastuksen tehtävänä on varmentaa sisäisen valvonnan toimivuus.¹⁶⁰ Voidaan havaita, että sisäisen tarkastuksen merkitys on edelleen korostunut, sillä sisäisen tarkastus liitetään nyt entistä tiiviimmin osaksi kunnan ja kuntakonsernin johtamista.

Kuntalain kokonaisuudistuksen esitöissä perustellaan sitä, miksi sisäisen tarkastuksen toiminto ei ole kunnissa lakisääteinen. Kuntalain kokonaisuudistuksen lausuntokierroksella nousi esiin näkemys, jonka mukaan kunnanhallituksen tehtäviin olisi tullut lisätä velvollisuus riippumattoman sisäisen tarkastuksen järjestämiseen, mikäli se on kunnan tai kuntakonsernin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä niiden toimivuuden varmistamisen kannalta perusteltua.¹⁶¹ Esimerkiksi Sisäiset tarkastajat ry katsoi lausunnossaan, että vapaaehtoinen sisäinen tarkastus ei takaa riittävää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tasoa kunnissa.¹⁶² Myös Kuntatarkastajat ry oli samoilla linjoilla. Lakisääteisen sisäisen tarkastuksen kannalla olikin vain tarkastusalan ammattijärjestöjä. Hallituksen esityksessä kuntien sisäisen tarkastuksen sääntelemättä jättämistä tukevat perustelut nojaavat kuntien erilaiseen kokoon ja organisoitumismuotoihin, joiden vuoksi ei lainsäätäjän mukaan ole löydettävissä kunnille yhtenäistä sisäisen tarkastuksen mallia.¹⁶³ Perustelua voidaan pitää jossain määrin ontuvana, sillä muuallakaan lainsäädännössä sisäisen tarkastuksen järjestämismalli on jätetty varsin avoimeksi. On organisaatioiden itsensä päätettävissä järjestää toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden riittävä sisäisen tarkastuksen toiminto. Lainsäätäjä pitää kuitenkin perusteltuna ”eriyttää ja organisoida sisäinen tarkastus omaksi kunnanhallitusta ja kunnan viranhaltijoita tukevaksi toiminnaksi suuremmissa kunnissa

¹⁵⁹ HE 24/2012 vp, s. 4–6.

¹⁶⁰ HE 268/2014 vp, s. 167–168.

¹⁶¹ Valtiovarainministeriö 2012, s. 21.

¹⁶² Sisäiset tarkastajat ry 2017.

¹⁶³ HE 268/2014 vp, s. 167–168.

ja kuntayhtymissä”.¹⁶⁴ Tämäkään ei varsinaisesti velvoita kuntia järjestämään sisäistä tarkastusta, mutta nähdäkseni lainsäätäjä on selkeästi sen järjestämisen kannalla etenkin suurimpien kuntien kohdalla. Pelkkä kunnan koko ei kuitenkaan ole peruste sisäisen tarkastuksen järjestämiseen, vaikka organisaatioiden suuren koon onkin katsottu implikoivan sisäisen tarkastuksen järjestämisen todennäköisyyttä¹⁶⁵. Tarve sisäisen tarkastuksen järjestämiseen voi olla lähtöisin myös kunnan organisointitavoista ja yleisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan riittävydestä ottaen huomioon niihin kohdistuvat riskit. Näitä tarpeita ei tämän hetkisen kuntalain perusteluissa huomioitu riittävässä määrin.

4.2 Kunnan sisäisen tarkastuksen järjestämistä koskevat velvoitteet

Kunnissa sisäisen valvonnan ja siihen kuuluvan sisäisen tarkastuksen järjestäminen on kunnanhallituksen vastuulla. Kunnanhallitus voi siis hyödyntää sisäistä tarkastusta, mikäli se katsoo näin tarpeelliseksi valvontavelvollisuutensa toteuttamiseksi. Velvoittavien säädösten puuttessa kunnan sisäisen tarkastuksen järjestäminen ja organisointi jäävät pitkälti kunnan itsensä päätettäväksi, joten sen voidaan katsoa lukeutuvan kunnallisen itsehallinnon alle. Kunnan sisäinen tarkastus voidaan järjestää omana toimintana, yhteistoiminta muiden kuntien kanssa tai se voidaan hankkia kokonaan tai osittain ulkopuolisilta palvelujen tuottajilta¹⁶⁶. Sisäisen tarkastuksen arviointitehtävä on siten johdettavissa kunnanhallituksen ja kunnanjohtajan tai pormestarin valvontavelvollisuuden delegoinnista.

Se miten sisäisen tarkastuksen toiminto kunnassa ymmärretään, pohjautuu kuntalain esitöiden perusteella sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien mukaan, mikä jo sinällään asettaa vaatimuksia sisäisen tarkastuksen toiminnolle kunnassa. Toisien sanoen se, mitä kunnan sisäisellä tarkastuksella lainsäätäjän mukaan tarkoitetaan, on yhtenevä ammattistandardien mukaisen määritelmän kanssa. Määritelmä on osa ammattistandardien ja ammatillisen ohjeistuksen kokonaisuutta, joten sitä ei pidä tulkita irrallaan. Näin ollen ammatillista ohjeistusta tulisi noudattaa kunnan sisäisessä tarkastuksessa. Toki on huomioitava se, että kunnan sisäisen tarkastuksen yksikkö on oikeutettu käyttämään mainintaa ammattistandardien noudattamisessa toiminnassa ulkoista laadunarviointia. Tampereen ja Helsingin kaupunkien sisäisen

¹⁶⁴ HE 24/2012 vp, s. 11.

¹⁶⁵ Esim. Rönkkö 2016, Rönkkö – Paanenen – Vakkuri 2018.

¹⁶⁶ HE 24/2012 vp, s. 11; HE 268/2014 vp, s. 168.

tarkastuksen yksiköt ovat käyneet läpi ulkoisen arvioinnin, jonka perusteella niillä on oikeus käyttää mainintaa ammattistandardien noudattamisesta toiminnassaan.

Kunnan toiminnan organisoinnista ja siten myös sisäisen tarkastuksen asemoinnista osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää päättää kunnanvaltuusto hallintosäännössä. Hallintosäännössä määritetään kunnan toimielimet, niiden tehtävät ja vastuut. Lisäksi valtuuston tulee päättää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista, jotka määrittävät sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen linjauksia, tavoitteita ja osa-alueita sekä niiden toimeenpanoa, seuranta- ja arviointimenettelyjä.¹⁶⁷ Näin ollen näissä kunnan toimintaa ohjaavissa asiakirjoissa tulee määritellä sisäisen tarkastuksen rooli, tehtävät ja vastuut osana kunnan johtamis- ja hallintojärjestelmää. Sisäisen tarkastuksen keskeisenä tehtävänä on sisäisen valvonnan toimivuuden varmentaminen.¹⁶⁸ Sisäisen tarkastuksen tehtävät nähdään kuntalain esitöissä perustuvan sisäisen tarkastuksen määritelmään ammattistandardien mukaisesti: ”Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta-, johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuuden arviointiin ja kehittämiseen.”¹⁶⁹ Lisäksi kunnan sisäisellä tarkastuksella tulee olla myös erillinen toimintaohje. Näin nähdään myös muualla lainsäädännössä, mutta myös sisäisen tarkastuksen ammattistandardit sekä Kuntaliiton hallintosääntömalli puoltavat erillistä toimintaohjetta.¹⁷⁰ Toimintaohje onkin keskeinen käytännön toiminnassa juuri edellä mainituista syistä. Toimintaohjeen hyväksyy lähtökohtaisesti se toimielin, jonka alaisuudessa sisäinen tarkastus toimii, kun taas hallintosäännössä sisäisen tarkastuksen yleisistä linjauksista ja asemasta kuntaorganisaatiossa päättää valtuusto.

Sisäisen tarkastuksen organisoinnissa tulee huomioida sisäisen tarkastuksen toiminnolle kuuluvat riippumattomuus- ja objektiivisuusvaatimukset, jotka tunnistetaan niin kuntalain esitöissä kuin yleisesti sisäistä tarkastusta koskevassa lainsäädännössä. Myös sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus pitkälti perustuu näiden sisäisen tarkastuksen toiminnon kannalta keskeisten periaatteiden varaan. Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit määrittelevät riippumattomuuden merkitsevän sellaisten olosuhteiden välttämistä, jotka uhkaavat sisäisen

¹⁶⁷ HE 268/2014 vp, s. 168.

¹⁶⁸ HE 268/2014 vp, s. 167–168.

¹⁶⁹ HE 24/2012 vp, s. 4. Kuntaliiton hallintosääntömallissa sisäisen tarkastuksen tehtävät määritellään siten, että ”sisäinen tarkastus arvioi objektiivisesti ja riippumattomasti sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konserni-valvonnan järjestämistä ja tuloksellisuutta, raportoi arvioinnin tuloksista sekä esittää toimenpide-ehdotuksia järjestelmän kehittämiseksi”. Myllymäki 2016, s. 65.

¹⁷⁰ Ks. Myllymäki 2016, s. 65; Sisäiset tarkastajat ry 2017, s. 5.

tarkastuksen toiminnon puolueetonta hoitamista. Objektiivisuus puolestaan määritellään standardeissa puolueettomaksi asennoitumiseksi.¹⁷¹ Riippumattomuutta ja objektiivisuutta turvaavat kunnallishallinnossa hallintolain esteellisyysäännökset, joten näitä on luonnollisestikin noudatettava myös sisäisen tarkastuksen toiminnassa.¹⁷² Esteellisyysäännökset ovat myös tärkeä osa kunnallista hyvää hallintotapaa ja pyrkivät osaltaan lisäämään luottamusta hallintoon¹⁷³. Sisäisen tarkastuksen toimivalta, tehtävät ja vastuut tulee siten määritellä kunnan hallintosäännössä ja sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa siten, että nämä vaatimukset turvataan. Kunnan sisäisen tarkastuksen tulee olla riippumaton tarkastamistaan toiminnoista eikä se voi siten osallistua kunnan operatiiviseen toimintaan, päätöksentekoon tai niiden toimeenpanoon. Sisäinen tarkastus ei siten vastaa antamiensa suositusten toimeenpanosta, mutta se voi kuitenkin valvoa niiden toteutumista.

Organisatorinen riippumattomuus tunnistetaan sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa erikseen. Se toteutuu tuloksellisesti standardien mukaan silloin, kun sisäisen tarkastuksen johtaja raportoi toiminnastaan hallitukselle.¹⁷⁴ Kunnan sisäinen tarkastus tulisi siis asemoida ylimmän johdon ja kunnanhallituksen välittömään alaisuuteen, jolloin raportointiyhteys näihin myös toteutuu. Raportointi on siten keskeistä, että sisäisen tarkastuksen arviointityön tulokset tuodaan esiin raporteissa, jotka laaditaan kustakin tarkastuskohteesta erikseen. Osana raportteja annetaan myös kehittämisohjeita, joista ei ole sen tarkempia säännöksiä, joten niiden hyviä käytäntöjä määrittävät lähtökohtaisesti ammatillinen ohjeistus.

Sisäisen tarkastuksen tehtävien suorittamisen kannalta tietojensaantioikeudet ovat tarpeen. Nimenomaisten lainsäätöjen puuttuessa kunnan sisäisen tarkastuksen oikeudesta saada salassa pidettävää tietoa lähtee Mäenpää liikkeellä salassapitosäännösten tarkoituksesta ja alasta. Salassapidon tarkoituksena on suojata tietoa niiltä, joilla ei ole siihen oikeutta. Julkisuuslain 23.1 §:n mukaan salassa pidettävää asiakirjaa tai tietoa ei saa näyttää, luovuttaa tai paljastaa sivulliselle. Salassapidon kannalta sivullisia ovat sellaiset, joilla ei ole oikeutta saada tietoa viranomaisen salassa pidettävästä asiakirjasta. Tällaisia ovat etenkin viranomaisesta nähdyn ulkopuoliset eli yksityiset toimijat ja toiset viranomaiset. Viranomaisen sisällä sivullisina pidetään henkilöitä, joiden tehtäviin salaisen tiedon käsittely ei kuulu. Sivullisina ei vastaavasti pidetä viranomaisessa sellaisia, joiden määrättyihin tai säädettyihin tehtäviin asian käsittely

¹⁷¹ Sisäiset tarkastajat ry 2017, s. 6.

¹⁷² Ks. esteellisyydestä tarkemmin Kuusikko 2018.

¹⁷³ Ks. Mäenpää 2016a, s. 5.

¹⁷⁴ Sisäiset tarkastajat ry 2017, s. 7.

kuuluu. Sisäisen tarkastajan tehtävät ja velvoitteet määritellään hallintosäännön lisäksi sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa, jolloin tiedonsaantioikeuden keskeinen peruste on oikeus saada tiedot ohjeissa määriteltyjen tarkastustehtävien suorittamiseksi. Mäenpää nimittää tätä *need to know* -kriteeriksi. Hän pitää kuitenkin ongelmallisena tilannetta, jossa sisäinen tarkastus on ulkoistettu muulle kuin viranomaiselle, sillä tällöin tarkastajan tiedonsaantioikeus voi perustua vain lakiin. Sisäisen tarkastajan tiedonsaantioikeuden lähtökohtana on siis julkisuuslaki, joka konkretisoi, mutta ei sellaisenaan korvaa, esimerkiksi valtion sisäisen tarkastuksen malliohjesäännön normi, jonka mukaan sisäisellä tarkastuksella on oikeus saada tarkastustehtävänsä varten tarpeelliset tiedot ja asiakirjat salassapitosäännösten estämättä. Kunnissa taas valtuusto päättää hallintosäännössä sisäisen valvonnan ja riskien hallinnan perusteita.¹⁷⁵ Tästä näkökulmasta olisi tarpeen säätää laintasolla kunnan sisäisen tarkastuksen tiedonsaantioikeudesta, jotta voidaan varmistua siitä, että toiminto pystyy suorittamaan tehtävänsä. Käytännössä kuntien sisäistä tarkastusta hoidetaan myös ulkoistettuna.

4.3 Sisäinen tarkastus kuntakonsernin kokonaisedun edistäjänä

Sisäisen tarkastuksen toimialue on määritelty usein laajaksi kattaen koko kuntakonsernin, mikä onkin perusteltua, sillä kuntakonsernin voivat nykyään olla hyvin monimutkaisia, ja suuri osa kuntien tehtävistä hoidetaan peruskunnan ulkopuolella. Uudessa kuntalaissa konsernijohton tehtäväksi on säädetty omistajaohjauksen harjoittaminen, jolla tarkoitetaan toimenpiteitä, joilla kunta omistajana tai jäsenenä myötävaikuttaa yhtiön ja muun yhteisön hallintoon ja toimintaan (KuntaL 46.1 §). Omistajaohjauksen päämääränä on kuntakonsernin kokonaisetun (KuntaL 47 §).¹⁷⁶ Kuntakonsernin näkökulmasta sisäisen tarkastus voidaan nähdä konsernijohton apuna riskienhallinta-, valvonta-, johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuuden arvioinnissa ja kehittämisesä, ja se pyrkii myös edistämään koko kuntakonsernin tavoitteiden saavuttamista.¹⁷⁷ Tytäryhteisön johdon vastuulla on riittävän sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen, mutta lainsäätäjä kuitenkin edellyttää, että kunnan tulee sopimuksilla, konserniohjeilla ja muilla omistajaohjauksellisilla toimenpiteillä varmistettava, että sisäisen valvonnan

¹⁷⁵ Mäenpää 2016b, s. 53.

¹⁷⁶ HE 268/2014 vp s. 174, Ruohonen ym. 2017, s. 154. Lakiluonnoksen lausunto kierroksella suhtauduttiin positiivisesti omistajaohjauksen sääntelyyn, mutta kuntakonsernin kokonaisedun määrittelemiseen liittyvät ongelmat nostettiin esiin. HE 268/2014 vp, s. 131.

¹⁷⁷ Suomen kuntaliitto 2017, s. 36.

järjestelmät toimivat myös peruskunnan ulkopuolisissa organisaatioissa.¹⁷⁸ Osaltaan tällä pyritään saada kuntakonsernin kokonaisuus toteutumaan ohjaamalla tytäryhteisöjen toimintaa tätä kohti.

Sisäistä tarkastusta kuntakonsernissa hyödynnetään lähinnä peruskunnan omistajaohjauksellisista lähtökohdista, sillä kunnan tytäryhteisöt ovat itse vastuustaan omasta sisäisestä valvonnasta ja siten myös sisäisen tarkastuksen järjestämisestä. Omistajaohjauksen keskeisimmässä dokumentissa eli konserniohjeessa voidaan määritellä, että kunnan sisäisellä tarkastuksella on oikeus tarkastaa tytäryhteisön toimintaa ja taloutta sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämiseen liittyviä prosesseja.¹⁷⁹ Toisaalta jos tytäryhteisöllä on oma sisäinen tarkastus, voidaan konserniohjeessa mainita sen yhteistyöstä kunnan sisäisen tarkastuksen kanssa.¹⁸⁰ Suurimmissa kaupungeissa konserniohjeissa onkin mainittu sisäisen tarkastuksen oikeudesta tarkastaa myös tytäryhteisöjen toimintaa. Espoon kaupungin konserniohjeessa on määritelty, että kaupungilla ja sisäisellä tarkastuksella on oikeus tarkastaa tytäryhteisön toimintaa haluamassaan laajuudessaan sekä kaupunginjohtajalle on annettu oikeus määrätä sisäisen tarkastuksen teettäminen yhteisöissä, jos kaupungin omistajapoliittinen etu tätä vaatii. Tampereella ja Oulussa kaupunkien konserniohjeissa on määritelty, että sisäiset tarkastukset konsultoivat ja arvioivat tarvittaessa niitä prosesseja, joilla yhteisöissä varmistetaan, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty, merkittävät riskit ymmärretty ja että niitä hallitaan asianmukaisesti. Lisäksi Oulussa on erikseen nimenomaisesti mainittu oikeus tarkastaa tytäryhteisöjen toimintaa ja taloutta. Konserniohje ei sellaisenaan ole tytäryhteisöjä velvoittava, vaan tullakseen velvoittavaksi se tulee hyväksyä tytäryhteisön toimivaltaisessa toimeksiantamissa.¹⁸¹

Konserniohjeiden ulkopuolella jäävät konsernin ulkopuolinen toiminta, joskin niidenkin ohjaaminen on luettu yhdeksi kuntalain tavoitteeksi. Ei kuitenkaan ole nähtävissä estettä sille, että kunta ei voisi esimerkiksi hankinta- ja palvelusopimuksin tai avustuspäätöksin vaikuttamaan myös näihin kunnan toiminta -käsitteen alle lukeutuviin toimiin.¹⁸² Sisäisen tarkastuksen toimia voidaan myös hyödyntää myös vastaavissa tilanteissa. Sopimushallinta tai hankintaprosessit ovat tyypillisiä tarkastuskohteita, mutta myös esimerkiksi avustustoimintaa voidaan tarkastaa.

¹⁷⁸ HE 268/2014 vp, s. 168.

¹⁷⁹ Asikainen ym. 2017, s. 36.

¹⁸⁰ Asikainen ym. 2017, s. 36.

¹⁸¹ Ks. HE 268/2014 vp s. 175–176.

¹⁸² Muukkonen 2019, s. 23.

Tampereen kaupungin avustustoiminnan yleiset periaatteet -asiakirjassa on määritelty, että yli 50.000 euroa avustusta saavat yhteisöt tarkastetaan avustuksen käytön osalta.

Tarkasteltaessa sisäistä tarkastusta osana kuntakonsernin omistajaohjausta tullaan se liittäneeksi kuntakonsernin kokonaisedun käsitteeseen, joka on omistajaohjauksen päämäärä kuntalain 47 §:n mukaisesti. Kuntakonsernin kokonaisetua ei ole sen tarkemmin lainsäädännössä tai sen esitöissä määritelty. Kuntakonsernin ytimen muodostaa kunnan etu, johon organisatorisesti laajempi kuntakonsernin kokonaisuus sisältyy, joten kuntakonsernin kokonaisedun tulee olla myös kunnan edun mukaista.¹⁸³ Kunnan etu on mainittu kunnanhallituksen tehtävien yhteydessä kuntalain 39.3 §:ssä, jonka mukaan kunnanhallituksen tehtävänä on valvoa kunnan etua, ja siten myös kuntakonsernin kokonaisetua. Kunnan etua ei sen tarkemmin määritellä. Meklin perustaa kunnan etu -käsitteen tarkastelun kuntalain 1.2 §:ssä määriteltyyn kunnan tehtävään edistää asukkaidensa hyvinvointia ja alueensa elinvoimaa sekä järjestää asukkailleen palvelut taloudellisesti, sosiaalisesti ja ympäristöllisesti kestäväällä tavalla. Tästä johdettuna kuntalaisten etu ja kunnan tarkoitus ovat yhtenevät, vaikka yksittäisen kuntalaisen tai kuntalaisryhmän edun ja kunnan edun välillä voikin olla ristiriita.¹⁸⁴ Kuntalaisten edulla verorahoitteisissa palveluissa tarkoitetaan hyvätasoisia ja kustannustehokkaasti järjestettyjä palveluita. Lisäksi palveluiden järjestämisessä edellytyksenä on kunnan talouden pitkän aikavälin tasapaino.¹⁸⁵

Valtuustolla on keskeinen asema kuntakonsernin kokonaisedun määrittelyssä. Kuntakonsernin kokonaisedun tulisi käydä ilmi valtuuston keskeisistä päätöksistä, kuten kuntastrategiasta, talousarviosta ja niissä asetetuissa tavoitteissa sekä konserniohjeista ja muissa dokumenteissa, joilla kunnan toimintaa ohjataan. Vaikka valtuusto asettaakin tavoitteet kuntakonsernille, on niiden toteutumisen ja kunnan toiminnan tuloksellisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden - ja siten myös kuntakonsernin kokonaisedun toteutumisen - arviointi säädetty tarkastuslautakunnan tehtäväksi (KuntaL 121.2 § 2k) Kunnan toiminnan laajasti ymmärrettynä tuloksellisuus- ja tarkoituksenmukaisuusarviointi koostuu kunnan toiminnan, toimintatapojen ja palvelujenjärjestämisen arvioinnista¹⁸⁶.

¹⁸³ On huomattava, että kuntakonserniin liittyy kunnan edun ja kuntakonsernin kokonaisedun lisäksi yhtiön etu Oikeudellisena käsitteenä yhtiön etu käy ilmi osakeyhtiölain (624/2004) 8 §:ssä, jonka mukaan yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua. Ks. Lautjärvi 2017.

¹⁸⁴ Meklin 2018, s. 6.

¹⁸⁵ Meklin 2018, s. 18.

¹⁸⁶ HE 268/2014 vp, s. 223.

On huomattava, että tarkastuslautakunnan arviointityö on jälkikäteistä. Vaikka se lopulta määrittelee sitä, miten kuntakonsernissa on kuntakonsernin kokonaisuus toteutunut eli onko kunta kokonaisuudessa toiminut tuloksellisesti ja tarkoituksenmukaisesti, ei sillä kuitenkaan ole kovinkaan merkittäviä keinoja edistää näiden toteutumista. Tarkastuslautakunnalla ei ole oikeutta puuttua kunnan päivittäiseen toimintaan tai päivän politiikkaan¹⁸⁷. Vastuu tavoitteiden toteutumisesta kuuluvat kunnan johdon ja tytäryhteisöjen johdon vastuulle. Tällöin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan merkitys korostuu. Yhtenä keinona varmistaa, että organisaatio saavuttaa tavoitteensa, on hyödyntää sisäistä tarkastusta. Näin ollen sisäinen tarkastus voidaan nähdä konsernijohdon apuna kuntakonsernin tavoitteiden saavuttamisessa eli kuntakonsernin kokonaisuuden tavoittelussa osana kunnan omistajaohjauksen keinoja. Toisaalta tämä voidaan ymmärtää myös niin, että sisäinen tarkastus pyrkii varmistamaan, että kunta toimii kuntalaisten edun mukaisesti.

4.4 Sisäisen tarkastuksen järjestäminen pohjoismaisissa kunnissa

Kuten aiemmin todettu Suomen kuntalaki ei sisällä säännöksiä sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestämisestä, mutta sisäisen valvonnan järjestäminen on annettu kunnanhallituksen tehtäväksi. Tästä syystä on mielenkiintoista tuoda tarkasteluun suomalaisten kuntien lisäksi myös muut pohjaismaiset kuntalait ja tarkastella kunnan sisäistä tarkastusta ja sisäistä valvontaa oikeusvertailun näkökulmasta. Pohjoismaisten kuntien tarkastelu on perusteltua siitä syystä, että Pohjoismaat voidaan nähdä omana oikeusperheenään (legal family)¹⁸⁸, ja pohjoismaisilla kunnilla on yleisesti ottaen vahva, perustuslakiin nojautuva kunnallinen itsehallinto¹⁸⁹ sekä varsin samankaltainen paikallishallintojärjestelmä tehtävineen¹⁹⁰. Myös Harjulan ja Prättälän mukaan pohjoismaista kunnallishallinnon järjestelmää voidaan oikeudellisen ja kulttuurisen perinteen perusteella pitää omana järjestelmään. Lähtökohtaisesti erilaisten järjestelmien erot tulevat esiin muun muassa kunnallishallinnon perusrakenteissa, perustuslaillisessa sekä muussa lainsäädännöllisessä asemassa suhteessa valtioon ja kuntien tehtäväpiirin laajuudessa, rahoituksessa ja kunnan demokratiassa.¹⁹¹ Toki pohjoismaisistakin kunnista erojakin löytyy esimerkiksi

¹⁸⁷ HE 268/2014 vp, s. 223.

¹⁸⁸ Pohjoismaisesta oikeudesta tarkemmin ks. Husa ym. 2007.

¹⁸⁹ Niemivuo 2013, s. 206–208; Mäkinen 2017, s. 3–6.

¹⁹⁰ Ks. esim. Sletnes ym. 2013; Harjula – Prättälä 2015, s. 114–115.

¹⁹¹ Harjulan ja Prättälän mukaan muita järjestelmiä keskieurooppalainen (Saksa, Belgia, Itävalta, Sveitsi), anglo-saksinen tai brittiläinen (Iso-Britannia, Irlantia), eteläeurooppalainen (mm. Ranska, Italia, Espanja, Portugalia, Kreikka). Harjula – Prättälä 2015, s. 114.

hallinnontasojen määrässä sekä kunnan orgaanien nimityksillä.¹⁹² Myös kuntien lukumäärältään sekä ylipäätään asukasmäärältään valtiot ovat varsin erilaisia. Kuitenkin merkittävien yhtäläisyyksien vuoksi on perusteltua tarkastella sisäisen tarkastuksen sääntely pohjoismaisissa kunnissa. Oikeusvertailuun on valittu Pohjoismaat lukuun ottamatta Islantia. Islanti on jätetty pois siitä syystä, että sitä ei ole käsitelty Sletnes ym. teoksessa *Kommunelovene i Norden – En kartlegging og sammenligning*, joka käsittelee kattavasti pohjoismaiden kunnallisoikeutta. Vertailusta on jätetty pois sisäisen tarkastuksen sääntely muilla hallinnon tasoilla kuin kunnissa.

Kuntien toimintaa kussakin maassa sääntelee kuntalakia vastaava laki.¹⁹³ Lakeja tarkastelella on helppo todeta oikeusvertailun keskeinen havainto: sisäistä tarkastusta koskevia säännöksiä ei ole yhdenkään Pohjoismaan kunnallislainsäädännössä. Myös Jóhannesdóttir ym. tutkivat sisäisen tarkastuksen järjestämistä pohjoismaisissa kunnissa ja kiinnittivät huomiota erityisesti sisäisen tarkastuksen järjestämiseen maiden pääkaupungeissa. Kaikilla pääkaupungeilla paitsi Tukholmalla on omat sisäisen tarkastuksen yksiköt, jotka on perustettu valtuuston tai vastaavan toimielimen päätöksellä. Tukholmalla on kuitenkin tarkastustoimisto, joiden raporttien perusteella Jóhannesdóttir ym. katsovat sillä olevan jokseenkin päällekkäisiä tehtäviä sisäisen tarkastuksen kanssa Suomi on tämän tutkimuksen mukaan ainut maa, jossa muillakin kunnilla tai kaupungeilla kuin pääkaupungilla on sisäisen tarkastuksen yksiköjä.¹⁹⁴ Ettei oikeusvertailu jäisi hyvin pintapuoliseksi, vain lyhyeksi toteamukseksi siitä, että sisäisestä tarkastuksesta ei ole säädelty, on perusteltua tarkastella sisäisen valvonnan sääntelyä laajemmin pohjoismaisissa kunnissa. Todettakoon kuitenkin, että kovin syvälle oikeuden tasoihin ei ole kuitenkaan tarpeen mennä, sillä oikeusvertailun tavoitteena tässä tutkielmassa on tukea oikeusdogmatiikkaa.

Ruotsalaisissa kunnissa kansanvaalilla valtuusto (fullmäktige) käyttää ylintä päätösvaltaa, ja kunnanhallitus (kommunstyrelsen) vastaa asioiden valmistelusta, toimeenpanosta ja koordinoinnista.¹⁹⁵ Valtuusto siis asettaa toiminnan yleiset suuntaviivat ja tavoitteet, ja hallituksen on määrä toteuttaa ne. Lisäksi kunnan organisaatioon kuuluu myös tarvittava määrä lautakuntia, joiden toimintaa hallitus valvoo. Lautakunnille on Ruotsin kuntalaissa (kommunallag 2017:725) annettu nimenomaisesti velvollisuus varmistaa, että sisäinen valvonta on riittävää ja

¹⁹² Pohjoismaista Ruotsissa, Tanskassa ja Norjassa on kolme hallintotasoa: kunnat, maakunnat/alueet ja valtio.

¹⁹³ Ruotsissa kommunallag 2017:725, Norjassa lov om kommuner og fylkeskommuner 107/1992 ja Tanskassa lov om kommunernes styrelse.

¹⁹⁴ Jóhannesdóttir ym. 2018, s. 33–34. Osloon sisäisen tarkastuksen yksikkö perustettiin 1992 Helsinkiin 1998, Reykjavikiin 2003 ja Kööpenhaminaan 2009.

¹⁹⁵ Niemivuo 2013, s. 208–213; Sletnes ym. 2013.

toimintaa hoidetaan tyydyttävällä tavalla. Sisäisen valvonnan järjestämisen vastuu on siten myös kunnanhallituksella ja lautakunnilla. Ruotsin kuntalain 9:9 määrittää, että tilintarkastajien tehtäviin kuuluu tarkastaa, että lautakuntien sisäisen valvonnan toimet ovat riittävällä tasolla.

Tilintarkastusjärjestelmän osalta on huomattava, että se eroaa muista Pohjoismaista erityisesti siinä, että se on edelleen luottamushenkilövetoinen. Tilintarkastusta pidetään Ruotsissa ennen kaikkea demokraattisena valvontavälineenä. Tilintarkastajia on useita, mutta Ruotsin kuntalaki takaa heille henkilökohtaisen riippumattomuuden, joten he eivät muodosta yhdessä varsinaista toimielintä, ja siten he laativat erilliset raportitkin. Tarkastajat tulevat usein poliittisista puolueista, mutta heillä on lain mukaan velvollisuus käyttää apuna ammattitilintarkastajia ja muita asiantuntijoita.¹⁹⁶ Jóhannesdóttirin ym. tutkimuksessa todettiin, että Ruotsi oli ainoa Pohjoismaa, jossa sisäisen tarkastuksen toimintoja ei ollut lainkaan kuntatasolla, mutta tilintarkastajien raporteissa oli kuitenkin havaittavissa sisäisen tarkastuksen toimintaan viittaavia piirteitä.¹⁹⁷

Norjassa ylintä päätösvaltaa käyttää valtuustoa vastaava toimielin, kommunestyret. Asioiden valmistelusta ja päätösten toimeenpanosta vastaa luottamushenkilöistä koostuva hallitus ja sen alaiset lautakunnat.¹⁹⁸ Norjassa vuoden 2020 alusta voimaan tuleva uusi kuntalaki selkeyttää sisäisen valvonnan sääntelyä. Tällä hetkellä sisäistä valvontaa koskevaa sääntelyä on paljon erityislainsäädännössä, joten muutoksella sisäisen valvonnan järjestelmästä pyritään samaan selkeämpi, toimivampi ja tehokkaampi.¹⁹⁹ Edellinen kuntalaki velvoitti kyllä sisäisen valvonnan järjestämään määrittelemättä kuitenkin tarkemmin sen laajuutta tai sisältöä. Sisäisen valvonnan asianmukaisesti järjestämistavasta oli ohjeistettu esimerkiksi Norjan kuntaliiton KS:n ohjeistuksin.²⁰⁰

Norjan uuden kuntalain (LOV-2018-06-22-83) 25-1 §:n mukaan kunnilla tulee olla sisäisen valvonnan järjestelmä varmistamaan, että hallinto on lakien ja säännösten mukaista. Vastuu sisäisestä valvonnasta kuuluu kunnanjohtajalle (kommunedirektøren), jonka on raportoitava valtuustolle vähintään kerran vuodessa. Ylimpänä vallankäyttäjänä kunnanvaltuustolla on myös valvontavastuu, minkä vuoksi edellytetään riittävää raportointia sisäisestä valvonnasta valtuuston alaisilta toimijoilta. Norjan kuntalaki edellyttää, että sisäisen valvonnan on oltava systemaattista ja riittävää ottaen huomioon toiminnan luonne, laajuus ja riskit. Sisäisen

¹⁹⁶ Sletnes ym. 2013, s. 575.

¹⁹⁷ Jóhannesdóttir ym. 2018, s. 33.

¹⁹⁸ Niemivuo 2013, s. 208 – 213; Sletnes ym. 2013.

¹⁹⁹ Prop. 46 L (2017-2018), s. 268.

²⁰⁰ Prop. 46 L (2017-2018) s. 257.

valvonnan osalta kunnanjohtajan tehtäviin kuuluu muun muassa dokumentoitujen toimintatapojen ja kuvausten laatiminen organisaatiosta, sen keskeisistä tehtävistä ja tavoitteista sekä vastata, että tarvittavat sisäisen valvonnan menetelmät tunnistetaan ja seurata niiden kautta havaittuja puutteita ja riskejä.²⁰¹ Norjassa kunnan organisaatioon kuuluu pakollisena toimielimenä tarkastusvaliokunta (kontrollutvalg), jonka tehtävänä sen tehtävänä on valvoa kunnan hallintoa kunnanvaltuuston puolesta.²⁰² Tilintarkastajan ja tarkastusvaliokunnan tehtäviin kuuluu osaksi sisäisen valvonnan arvioiminen, mutta niillä ei ole vastuuta sisäisen valvonnan järjestämisestä, vaan se on johdolla.²⁰³

Tanskassa kunnan organisaatioon kuuluu valtuusto (kommunalbestyrelsen), toimikuntia sekä kunnanjohtaja (bormestaren).²⁰⁴ Nimestään huolimatta ”kommunalbestyrelsen” ylin suoraan kansanvaltaisesti valittu elin eikä sitä pidä sekoittaa Suomessa ja Ruotsissa oleviin kunnanhallituksiin.²⁰⁵ Kunnanvaltuusto (kommunalbesrystelsen) kunnan ylimpänä vallankäyttäjänä on velvollisuus valvoa kunnan hallinnon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta. Tehtävä pitää sisällään sisäisen valvonnan, vaikka sitä ei sananmukaisesti ole laissa mainittu. Kuitenkin kunnan hallinnon johtajana pormestarin (bormestaren) vastuuta sisäisestä valvonnasta voidaan pitää suurempana, sillä hänen tehtävänä on varmistaa, että hallinnollinen organisaatio toimii asianmukaisesti.²⁰⁶ Pormestarin tehtäviin sisältyy siten valvontavastuu. Hänen on siis varmistettava, että hallinto toimii lakien ja säädösten mukaisesti sekä hyvää hallintotapaa noudattaen. Myös pormestarin vastuu sisäisestä valvonnasta on implisiittinen ja sisältyy tämän johtamistehtävään. Sitä ei ole siis erikseen lainsäädännössä määritelty.²⁰⁷ Tanskassa tilintarkastajan tehtäviin ei nimenomaisesti kuulu sisäisen valvonnan arvioiminen, mutta se kuitenkin implisiittisesti kuulune osaksi hallinnon tarkastusta.²⁰⁸

Sisäisestä tarkastuksesta ei ole pohjoismaisissa kuntalaeissa säännöksiä, joten niistä ei voida johtaa tulkintaperusteita tai esimerkkiä kansalliseen lainsäädäntöömme. Ruotsi on Pohjoismaista ainoa, jossa sisäisen tarkastuksen toimintoa ei varsinaisesti ole tunnistettu tai järjestetty. Tämä selittyy muista Pohjoismaista poikkeavalla tarkastusjärjestelmällä, joka edelleen painottaa luottamushenkilövetoista tilintarkastusta. Tilintarkastajien raporteissa on nähty

²⁰¹ Prop. 46 L (2017–2018), s. 257.

²⁰² Sletnes ym. 2013, s. 142–143.

²⁰³ Sletnes ym. 2013, s. 534.

²⁰⁴ Niemivuo 2013, s. 208–213; Sletnes ym. 2013, s. 140.

²⁰⁵ Sletnes ym. 2013, s. 140.

²⁰⁶ Sletnes ym. 2013, s. 171; 545–546.

²⁰⁷ Sletnes ym. 20129, s. 356–357.

²⁰⁸ Sletnes ym. 2013, s. 591.

yhtäläisyyksiä sisäiseen tarkastukseen²⁰⁹. Pohjoismaista Suomessa näyttäisi siis olevan laajimmin levinnyt ja tunnistettu sisäisen tarkastuksen toiminto, joka on tunnistettu ainakin lainvalmistelun tasolla.

Vastuu sisäisestä valvonnasta kuuluu kaikissa Pohjoismaissa ylimmälle valtaa käyttävälle toimielimelle eli valtuustolle.²¹⁰ Kuitenkin se, mitä sisäisestä valvonnasta on säädetty laintasolla, on varsin vaihtelevaa maatasolla. Suomessa sisäisen valvonnan järjestämisvastuu on laintasolla säädetty kunnanhallitukselle. Myös Norjan uudessa kuntalaissa mainitaan sisäisen valvonnan järjestäminen. Tanskassa ei ole nimenomaisia säännöksiä sisäisen valvonnan järjestämisestä, vaan sen katsotaan implisiittisesti sisältyvän johdon tehtäviin. Sisäisen valvonnan sääntely varsin yleisluontoista, ja sen järjestäminen jääkin pitkälti kuntien itsensä päätettäväksi. Kunnallislainsäädäntö perustuukin Pohjoismaissa kunnallisen itsehallinnon varaan, joten siihen vedoten kunnat voivat itse päättää niin sisäisen valvonnan kuin siihen kuuluvan sisäisen tarkastuksen toiminnon organisoinnista.

²⁰⁹ Jóhannesdóttir ym. 2018, s. 33.

²¹⁰ Ks. Sletnes ym. 2013, s. 590–591.

5 HYVÄ HALLINTO JA SISÄINEN TARKASTUS KUNNASSA

5.1 Lähtökohdat hyvään hallintoon

Ennen kuin tarkastellaan kunnan sisäistä tarkastusta hyvän hallinnon näkökulmasta, on tarpeen määritellä, mitä hyvällä hallinnolla tarkoitetaan oikeudellisessa tutkielmassa. Hyvä hallinto on moniulotteinen käsite, mikä tunnistetaan myös oikeustieteissä. Oikeuskirjallisuudessa hyvän hallinnon käsitettä on kuvattu muuan muassa väljäksi, laajaksi, moniulotteiseksi ja epämääräiseksi.²¹¹ Lisäksi hyvän hallinnon sisältöä on pidetty riippuvaisena tulkintaympäristöstä ja näkökulmasta, joista sitä tarkastellaan.²¹² Toisaalta myös hyvän hallinnon sisältöön vaikuttaa myös se, missä ajassa sitä tarkastellaan, sillä se mitä on pidetty hyvänä hallinto, on vaihdellut aikakausien mukaan.²¹³ Sisäinen tarkastus liitetään usein hyvään hallintoon hallinto- ja kauppatieteellisessä tutkimuksessa²¹⁴, mutta tällöin käsitteellä ei ole varsinaisesti oikeudellista perustaa, joten on tarpeen määritellä hyvä hallinto oikeudellisesta näkökulmasta.

Hyvän hallinnon käsitteen määrittelyn haastavuutta kuvastaa se, että suomenkielinen termi hyvä hallinto on sisältää kolme englanninkielistä termiä, jotka ovat sekä sisällöllisesti että taustaltaan erilaiset: *good governance*, *good management* ja *good administration*. Se mitä pidetään hyvänä kustakin näkökulmasta, eroaa muista. Eri sisällöistään ja taustoistaan huolimatta termejä voidaan pitää ennemminkin toisiaan täydentävinä kuin toisiaan poissulkevinä. Lisäksi ne tuovat esiin hallinnon eri puolet.²¹⁵ Seuraavaksi näitä näkökulmia hyvän hallinnon tulkinnassa esitellään tarkemmin.

Good management -näkökulma tuo esiin hallinnon sisäisen toiminnan tehokkuuden sekä viranomaisen oman hallinnon. Tällöin henkilöstöhallintoon ja taloushallintoon liittyvät hyvän hallinnon kriteerit korostuvat. Hyvä hallinto tähtää good management -näkökulmasta tehokkaaseen ja toimivaan hallintoon. Management-näkökulmassa korostuvat vaatimukset tehokkaaseen johtamiseen ja tulokselliseen toimintaan, jolloin hallinto toimii kustannustehokkaasti ja sujuvasti. Ihanteena on liikeyritysten hyvät toimintamallit.²¹⁶

²¹¹ Esim Heuru 2003; Hautamäki 2004; Koivisto 2011; Niemivuo ym. 2012; Mäenpää 2016a.

²¹² Ks. erilaisista näkökulmista hyvään hallintoon Koivisto 2011.

²¹³ Heuru 2003, s. 141, myös Kuusikko 2000, s. 77.

²¹⁴ Esim. Rönkkö 2019, s. 50 ja Rönkön mainitsemat viitteet.

²¹⁵ Esim. Mäenpää 2016a, s. 68–71.

²¹⁶ Mäenpää 2016a, s. 68–69.

Good governance korostaa vaatimuksia hallinnon luotettavuuteen, puolueettomuuteen, avoimuuteen ja korruptoitumattomuuteen. Siihen sisältyy hallinnon sisäisiä laatuvaatimuksia ja toiminnan kriteereitä sekä hyvän hallinnon elementtejä liittyen yksilön ja hallinnon väliseen suhteeseen.²¹⁷ Heurun mukaan governance-käsite on ennemminkin rinnastettavissa hyvään hallintotapaan.²¹⁸ Lähtökohtaisesti hyvällä hallinnolla tai hyvällä hallintotavalla tarkoitetaan siis good governance -käsitteen (vrt. corporate governance) alle lukeutuvaa hallintoa. Se ei ole lähtökohdiltaan oikeudellinen, vaikka yhtymäkohtia sillä oikeudelliseen hyvän hallinnon käsitteeseen onkin, kuten jäljemmin esitetään.

Good administration sen sijaan on näistä näkökulmista selvimmin oikeudellinen ja kohdistuu ensisijaisesti asiakkaan ja hallinnon väliseen suhteeseen. Tästä näkökulmasta hyvä hallinto voi tarkoittaa myös hallinnon ulkopuolisen tahon kuten kansalaisen, asiakkaan, yrityksen tai muun yksityisen tahon, oikeutta saada hyvää hallintoa ja laadukkaita palveluja. Myös administration-näkökulma korostaa omalta osaltaan hallintotoiminnan laatua, toimivia julkisia palveluita, viranomaisen toiminnan uskottavuutta, asianmukaista menettelyä ja hyvän hallinnon arvoja. Julkisessa hallinnossa tulee tämän näkökulman mukaan noudattaa hyvää hallintotapaa ja hyviä hallinnollisia käytänteitä ensinnäkin siksi, että se vahvistaa hyvää hallintoa management- ja governance näkökulmia, mutta myös siksi, että yksityisellä on oikeus hyvään hallintoon ja hallinnolla juridinen velvollisuus toteuttaa hyvää hallintoa. Suomessa perustuslain tasolla on määritelty hyvän hallinnon laatu- ja vähimmäiskriteerit, jolloin perusoikeudeksi määriteltyn hyvään hallintoon kuuluu sellaisia omintakeisia piirteitä, kuten ehkä keskeisimpinä hyvän hallinnon yksilöllisyys ja velvoittavuus, jotka erottavat sen kahdesta muusta näkökulmasta.²¹⁹

Vaikka näkökulmat painottavatkin eri asioita ja niihin sisältyy keskenään ristiriitaisia elementtejä, ne silti täydentävät toisiaan, sillä hallinnon sisäiset järjestelyt ja toiminnot vaikuttavat myös hallinnon ulkoisiin suhteisiin. Esimerkiksi hyvin johdettu ja kustannustehokas hallinto (good management) luo perusteita hyvälle hallintotavalle (good governance), mikä puolestaan mahdollistaa hyvän hallinnon (good administration) kriteerien toteuttamisen. Kuitenkin on huomioitava, että management-näkökulmasta tehokkain ja kustannuksiltaan alhaisin hallinto

²¹⁷ Mäenpää 2016a, s. 69. Mäenpään mukaan good governance käsite on ollut etenkin esillä kansainvälisissä järjestöissä, kuten OECD:ssä, joka pyrkinyt määrittelemään yleisiä hyvän hallinnon (good governance) minimivaatimuksia, jotka korostavat mm. julkishallinnon eettisiä perusarvoja, virkamiesten toiminnan objektiivisuutta ja tehokkuutta. EU:n toiminnassa good governance -ajatelua ilmentää EU:n valkoinen kirja, joka koskee eurooppalaista hallintotapaa (European Governance). Mäenpää 2016a, s. 69–70.

²¹⁸ Heuru 2006, s. 99–100.

²¹⁹ Mäenpää 2016a, s. 68–70.

todennäköisesti murentaa hyvän hallintotavan edellytyksiä, ja se voi jopa estää hyvän hallinnon kriteerientoteutumisen.²²⁰ Eli Mäenpään sanoin ”se mikä on hyvää hallintoa tehokkuuden ja taloudellisuuden kannalta ei välttämättä ole sitä yksilön oikeuksien ja toiminnan laadun kannalta”.²²¹ Hyvän hallinnon eri näkökulmat tuovat esiin käsitteen laaja-alaisuuden, mutta toisaalta myös sen, että hyvä hallinto voidaan nähdä eri näkökulmista eri tavoin. Hyvä hallinto vaatii tasapainottelua eri näkökulmien välillä, jotta sitä voidaan pitää kokonaisuudessaan hyvänä. Toisin sanoen lain mukainen hyvä hallinto (good administration) ei riitä yksinään, vaan tarvitaan myös muita hyvän hallinnon ulottuvuuksia. Oikeudellista näkökulmasta tarkasteltuna good administration on näistä tärkein, mutta muut tulevat esiin enemmän käytännön hallinto-toiminnaissa.

5.2 Hyvä hallinto oikeudellisena käsitteenä

Oikeudellisena käsitteenä hyvä hallinto tuli suomalaiseen lainsäädäntöön vuoden 1995 perusoikeus yhteydessä, jolloin oikeus hyvään hallintoon säädettiin perusoikeudeksi silloisessa Suomen hallitusmuodossa (94/1919). Sääntely säilyi samanlaisena uudessa perustuslaissa. Hallintolain voimaantulo vuonna 2004 voidaan nähdä entisestään korostavan hyvän hallinnon asemaa julkisessa hallinnossa. Hyvän hallinnon sääntelyn lisääntymistä voidaan perustella myös hallinnon liialla byrokratialla ja kalleudella sekä legitimititeettivajeella, jolloin hallintoon kohdistuvan luottamuksen lisäämiseksi, on pyritty lisäämään hallinnon avoimuutta, tehokkuutta, joustavuutta sekä tehostamalla mahdollisuuksia vaikuttaa viranomaisten toimintaan.²²² Toisaalta hyvän hallinnon sääntelyn lisääntyminen osoittaa, että pelkästään hallinnon laillisuusperiaate ei ole riittävä julkisen vallan käytön kannalta.²²³ Ei siis riitä, että hallinto toimii oikeusnormien näkökulmasta oikein eli muodollisesti oikein, vaan sen on pyrittävä vastaamaan myös yksilöltä tuleviin hallinnon laatuvaatimuksiin ja turvaamaan yksilön oikeuksia.

Hyvän hallinnon käsitteen ollessa jossain määrin aikasidonnainen keskeinen muutos, joka on vaikuttanut tämän hetkiseen oikeudelliseen hyvän hallinnon käsitykseen ja sääntelyyn, on ollut julkisen hallinnon siirtyminen hallintolegalistisesta hallinnosta managerialisteen. Managerialistinen hallinto eli jo aiemmin mainitun New Public Management -ajattelun mukainen hallinto toimii liiketaloudellisen ajattelutavan ohjaamana pyrkien julkishallinnon tehokkuuteen. Tämä

²²⁰ Mäenpää 2016a, s. 69.

²²¹ Mäenpää 2016a, s. 69.

²²² Mäenpää 2016a, s. 67.

²²³ Kuusikko 2001, s. 394.

muutos on vaikuttanut merkittävästi käsitykseen hallinnon kohteesta sekä tämän ja hallinnon välisestä suhteesta. Hallinnon kohdetta ei pidetä enää hallintoalamaisena vaan enemminkin hallinnon asiakkaana. Tällöin hyvän hallinnon käsite kohdistuu sekä hallintoon itseensä mutta myös yksilöihin ja heidän oikeuksiinsa.²²⁴ Hallinnon asiakkaat taas odottavat saavansa laadukkaita julkisia palveluita.²²⁵

Vaikka hyvän hallinnon termi ilmaantui lakiin verrattain myöhään, on sen katsottu esiintyneen suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa jo 1960-luvulla. Hyvän hallinnon käsitteen vakiintumiseen vaikuttivat erityisesti ylimpien laillisuusvalvojen, eduskunnan oikeusasiamiehen ja valtioneuvoston oikeuskanslerin ratkaisukäytännöt, joiden katsotaan luoneen perustan hyvän hallinnon tulkinnalle. Näiden ratkaisujen perusteella katsottiin, että ”hallinto ei ole hyvää, jos kansalaisella perusteltua aihetta ärtyä viranomaisen menettelyn johdosta, mutta joissa ei ole selvää, että menettely voisi olla aiheena virkasyytteelle tai muutoksenhauille”. Tällaisina syinä pidettiin viranomaisen menettelyn hitautta ja toimien viivästymistä, yhteydenottoihin vastaamatta jättämistä sekä virkamiehen käytöstä.²²⁶

Ylimpien laillisuusvalvojen ratkaisussa puhuttiin ”hyvästä hallintotavasta”. Hyvän hallinnon ja hyvän hallintotavan käsitteitä on oikeuskirjallisuudessa pidetty synonyymeina, vaikka usein tunnistetaan, että oikeudellisena terminä hyvä hallinto on täsmällisemmin määritelty.²²⁷ Hyvän hallinnon ja hyvän hallintotavan suhteita on määritelty eri tavoin. Kuusikon mielestä hyvä hallinto on käsitteenä laajempi ja siihen sisältyy hyvä hallintotapa.²²⁸ Kullan mukaan hyvä hallintotapaan kuuluu lähinnä sellaisia sääntelemättämiä menettelytapoja, joita asianmukaiselta hallintotoiminnalta edellytetään ja jotka täydentävät lakisäätteisiä velvoitteita. Hän pitää hyvää hallintotapaa myös dynaamisena, sillä se kattaa myös ne perustellut odotukset, joita ihmiset kulloinkin kohdistavat julkishallinnolle.²²⁹ ”Tapa” viittaakin enemmän sääntelemättömään tilanteeseen. Tämän tutkielman kannalta hyvä hallinto mielletään nimenomaan oikeudelliseksi, normatiivisesti määriteltyksi käsitteeksi, johon sisältyy myös sellaisia ulottuvuuksia, joista ei laissa ole säädetty. Nämä sääntelemättömät ulottuvuudet ymmärretään hyväksi hallintotavaksi.

²²⁴ Heuru 2003, s. 55, 108.

²²⁵ Mäenpää 2017, s. 1.

²²⁶ Heuru 2003, s. 141; Koivisto 2014, s. 98.

²²⁷ Ks Hautamäki 2004, s. 14; Koivisto 2014, s. 97.

²²⁸ Kuusikko 2000, s. 107.

²²⁹ Kulla 2012, s. 56.

Hyvän hallinnon sääntelyn ja oikeudellisen perustan muodostaa Suomen perustuslain 21 §, jossa säädetään hyvää hallintoa, hallintomenettelyn perusteita ja oikeusturvaa koskevasta perusoikeudesta:

21 § Oikeusturva

Jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheutonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.

Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Mäenpään mukaan tämä perusoikeussäännös sisältää neljä menettelyllistä perusoikeutta, joista kaksi ensimmäistä eli oikeus asianmukaiseen käsittelyyn ja oikeus hyvään hallintoon, koskevat vastavuoroisesti hallinnon asiakkaan oikeuksia ja viranomaisen menettelyllisiä velvollisuuksia. Lisäksi hallintoasiassa tehtyihin päätöksiin kohdistuu oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai riippumattoman lainkäyttöelimen ratkaistavaksi ja oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.²³⁰ Luetteloa perustuslaissa määritellyistä hyvän hallinnon osaoikeuksista ei ole tyhjentävä.²³¹ Perustuslain 21.2 §:n mukaan hyvän hallinnon takeet turvataan lailla. Hyvän hallinnon takeisiin sisältyvät kaikki erikseen määritellyt menettelylliset perusoikeudet, mutta myös muut hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.²³²

Hyvän hallinto on perustuslaissa määritelty perusoikeudeksi. Tästä syystä sitä koskevat perusoikeuksiin liittyvät erityispiirteet, kuten julkisen vallan – laajasti ymmärrettynä kuntien ja valtion – velvollisuus turvata perusoikeuksien toteutuminen (PL 22 §). Näin ollen esimerkiksi viraston ja siinä työskentelevien on aktiivisesti toteutettava hyvän hallinnon takeita. Hyvän hallinnon perusoikeudellisilla vaatimuksilla kuten muillakin perusoikeuksilla on etusija suhteessa muuhun lainsäädäntöön perustuslain 106 ja 107 §:n mukaisesti²³³. Lisäksi hyvän hallinnon

²³⁰ Mäenpää 2017, s. 94.

²³¹ HE 309/1993 vp, s. 74.

²³² Mäenpää 2017, s. 94.

²³³ Perustuslain 106 §:n mukaisesti tuomioistuimen on annettava etusija asianmukaisen menettelyn vaatimukselle, jos sen käsiteltävänä olevassa asiassa lakiin sisältyvän menettelysäännöksen soveltaminen olisi ilmeisessä ristiriidassa hyvän hallinnon vaatimusten kanssa. Perustuslain 107 § puolestaan asettaa soveltamiskiellon, jolloin tuomistiin ei saa soveltaa tai noudattaa asetuksessa olevaa menettelysäännöstä, joka on ristiriidassa menettelyllisen perusoikeuden kanssa.

osatekijöihin liittyy vakiintuneen käytännön mukaisesti perusoikeusmyönteinen tulkinta²³⁴. Tällöin eri tulkinta- tai menettelyvaihtoehdoista viranomaisen on valittava parhaiten hyvän hallinnon toteutumista edistävä vaihtoehto. Lisäksi myös perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset on otettava huomioon²³⁵. Hyvän hallinnon takeiden turvaamiseksi edellytetään perustuslain 21.2 §:n mukaisesti laintasoista sääntelyä eli hyvän hallinnon sisältö kattaa perusoikeussäännöksen lisäksi lainsäädännön muodostaman kokonaisuuden²³⁶. Perustuslain sanamuoto ”turvataan lailla” koskien hyvän hallinnon takeita saa aikaan ns. perustuslaillisen toimeksianton hyvän hallinnon takeiden turvaamiseksi ja samalla muodostaa niille institutionaalisen suojan. Näin ollen hyvän hallinnon tärkeimpiä, perustuslaissa mainittuja osia ei ole mahdollista rajoittaa muuten kuin perustuslainsäätämisyjärjestyksessä.²³⁷ Hyvän hallinnon perusteista ei voida siten säätää lakia alemman asteisilla normeilla²³⁸.

Hyvä hallinto ei ole perusoikeus vain Suomessa, vaan se on määritelty perusoikeudeksi myös EU:n perusoikeuskirjassa.²³⁹ EU:n perusoikeuskirjassa on määritelty oikeus hyvään hallintoon sekä siihen kuuluvat menettelylliset oikeudet suhteessa eurooppalaiseen hallintoon.²⁴⁰ Hyvän hallinnon perusoikeusasemaa vahvistaa myös se, että EU:n perusoikeuskirjan menettelylliset oikeudet suhteessa viranomaistoimintaan ovat suurin piirtein samansisältöiset.²⁴¹ Kuusikon mukaan perusoikeuskirjan artikla hyvästä hallinnosta eroaa suomalaisesta

²³⁴ Ks. PeVM 25/1994 vp, s. 4.

²³⁵ Ks. yleisistä rajoitusedellytyksistä PeVM 25/1994 vp, s. 5. Lähtökohtaisesti vain täsmällisesti ja tarkkarajaisesti määritellyt asianmukaisen menettelyn rajoitukset ovat mahdollisia, ja niille täytyy olla riittävän painavat ja yleisesti hyväksyttävät perusteet.

²³⁶ Ks. PeVM 25/1994 vp, s. 5–6; Mäenpää 2016a, s. 6–7

²³⁷ Kulla 2012, s. 56.

²³⁸ Mäenpää 2016a, s. 6–7.

²³⁹ Perusoikeuskirjan 41 artikla. Oikeus hyvään hallintoon

1. Jokaisella on oikeus siihen, että unionin toimielimet ja laitokset käsittelevät hänen asiansa puolueettomasti, oikeudenmukaisesti ja kohtuullisessa ajassa.
2. Tähän oikeuteen sisältyy erityisesti:
 - jokaisen oikeus tulla kuulluksi ennen kuin häntä vastaan ryhdytään yksittäiseen toimenpiteeseen, joka vaikuttaisi häneen epäedullisesti;
 - jokaisen oikeus tutustua häntä koskeviin asiakirjoihin ottaen huomioon oikeutetun luottamuksellisuuden, salassapitovelvollisuuden ja liikesalaisuuden vaatimukset;
 - hallintoelinten velvoite perustella päätöksensä.
3. Jokaisella on oikeus saada yhteisöltä korvausta niistä vahingoista, joita yhteisön toimielimet tai sen henkilökuntaan kuuluvat ovat aiheuttaneet tehtäviään suorittaessaan, jäsenvaltioiden lainsäädännön yhteisten yleisten periaatteiden mukaisesti.
4. Jokainen voi ottaa yhteyttä unionin toimielimiin jollakin perussopimusten kielistä, ja saada vastaus samalla kielellä.

²⁴⁰ On toki huomioitava, että hyvästä hallinnosta on annettu EU-tasolla muitakin hyvää hallintoa koskevia säännöksiä kuten Euroopan oikeusasiamiehen Euroopan hyvän hallintotavan säännöstö ja komission Hyvää hallintotapaa koskevat toimintasäännöt – suhteet yleisöön. Säännöstöt koskevat EU:n toimielimiä ja täsmentävät 41 artiklan sisältöä, mutta ne eivät ole oikeudellisesti sitovia. Euroopan parlamentti on hyväksynyt 6.9.2001 päätöslauselman koskien hyvän hallintotavan säännöstöä (European Governance).

²⁴¹ Mäenpää 2011, s. 1. Ks. myös Kuusikko 2001 s. 396–397.

oikeusturvapykälästä, että perusoikeuskirjassa määritelty hyvän hallinnon vaatimus keskittyy vain vaatimusten antamiseen ensivaiheen hallinnolliselle toiminnalle.²⁴²

5.3 Hyvän hallinnon perusteet hallintolaissa

Perustuslain mandaattia hyvän hallinnon takeiden turvaamisesta lailla toteuttaa yleislakina hallintolaki.²⁴³ Hallintolaissa säädelty hyvä hallinto on Niemivuon ym. mukaan moniulotteinen käsite, sillä se kuvaa yhtäältä menettelyllisiä oikeusturvatakeita ja toisaalta se on viranomaisten toimintaa yleisesti ohjaava periaate. Lisäksi siihen liittyy kolmas demokratiaan liittyvä ulottuvuus, joka lukee hyvään hallintoon sen, että yksilölle taataan riittävät mahdolliset vaikuttaa itseään koskeviin asioihin.²⁴⁴

Hyvän hallinnon perusteisiin luetaan joissain tapauksissa hallintolain tarkoitus.²⁴⁵ Hallintolain tarkoitus, *ratio legis*, on hallintolain 1 §:n mukaisesti ”toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa ja oikeusturvaa hallintoasioissa sekä edistää hallinnon palvelujen laatua ja tuloksellisuutta”. Tuloksellisuuden käsitteeseen liitetään seuraavat osa-alueet taloudellisuus, tuottavuus, hallinnon toiminnan yhteiskunnallinen vaikuttavuus, palvelu- ja toimintakyky sekä siihen liittyvä asiakasyytyväisyys.²⁴⁶ Lainsäätäjä korostaa myös julkisten palvelujen laatuvaatimuksia, ja luonnehtii palvelujen laatua subjektiivisten oikeuksien taustalla olevaksi tavoitteeksi ja hallinnon pyrkimykseksi. Kiteytetysti lainsäätäjä toteaa hyvän hallinnon olevan laadukasta hallintoa.²⁴⁷ Säännöstä voidaan pitää viranomaisen toimintaa yleisesti ohjaavana oikeusnormina, mutta siitä ei Niemivuon ym. mukaan nimenomaista velvoitetta ryhtyä laintarkoitusta edistäviin toimenpiteisiin. On kuitenkin selvää, että viranomaisen on jatkuvasti arvioitava, suunniteltava ja kehitettävä toimintaansa.²⁴⁸

Hyvän hallinnon konkreettista sisältöä määritellään hallintolain toisessa luvussa, joka on otettu hyvän hallinnon perusteiksi. Hyvään hallintoon luetaan ensinnäkin hallintolain 6 §:ssä määritelty oikeusperiaatteet, jotka määritellään laissa seuraavasti:

²⁴² Kuusikko 2001, s. 396–397.

²⁴³ Toki on muitakin lakeja, joilla voidaan katsoa olevan yhteys hyvän hallinnon takeiden turvaamiseksi. Tällaisia ovat esimerkiksi laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta, laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa, kielilaki.

²⁴⁴ Niemivuo 2010, s. 89.

²⁴⁵ Mäenpää 2016a, s. 35.

²⁴⁶ HE 72/2002 vp, s. 44.

²⁴⁷ HE 72/2002 vp, s. 44.

²⁴⁸ Niemivuo ym. 2010, s. 87. Toisaalta säännöksellä on merkitystä myös juridista merkitystä yksittäisissä hallintolain soveltamistilanteissa.

”Viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.”

Säännökseen kiteytetty jo ennen sen olemassa oloa suomalaisessa hallinto-oikeudessa vakiintuneet arvopäämäärät, joihin nykyiset hallinnon oikeusperiaatteet perustuvat. Hallinnon oikeusperiaatteisiin kuuluvat yhdenvertaisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate, puolueettomuusperiaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojaperiaate. Yhdenvertaisuusperiaatteeseen sisältyy viranomaisen velvollisuus kohdella hallinnon asiakkaita tasapuolisesti, johdonmukaisesti ja syrjimättä. Tarkoitussidonnaisuuden periaatteeseen kuuluu se, että viranomaisen toimivalta on yksinomaan sidoksissa laissa määriteltyihin tarkoituksiin sekä kielto harkintavallan väärinkäyttöön. Puolueettomuusperiaatteen mukaan viranomaisen toiminnan on oltava riippumatonta ja objektiivisesti perusteltavissa. Suhteellisuusperiaate puolestaan merkitsee, että viranomaisen toimien on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Luottamuksensuojaperiaate edellyttää, että viranomaisen toimet suojaavat oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.²⁴⁹

Oikeusperiaatteiden lisäksi hallintolain toisessa luvussa säädetään hyvän hallinnon perusteisiin kuuluviksi: hallinnon palveluperiaate ja palvelun asianmukaisuus, neuvontavelvollisuus, hyvän kielenkäytön vaatimus ja viranomaisten yhteistyö. Hyvää hallintoa ovat myös virkatoiminnan puolueettomuus ja asian käsittelyn objektiivisuus, jota varmistavat etenkin esteellisyysäännökset.²⁵⁰ Hyvän hallinnon perusteet täydentävät hallintoasiassa noudatettavia menettelysäännöksiä, ja asettavat lisäksi yleisiä vaatimuksia viranomaistoiminnalle.²⁵¹ Hallintolaki hallinnon peruslakina näin ollen määrittelee hyvän hallinnon ja menettelyllisen perusturvan vähimmäistason niin hallintoasioiden käsittelyssä kuin julkisia palveluja toteutettaessa.²⁵²

Hyvään hallintoon voidaan Heurun mukaan lukea muutkin kuin se, mitä varsinaiseen lakiteksiin sisältyy.²⁵³ Samoilla linjoilla on myös Mäenpää, jonka mukaan hyvään hallintoon kuuluu myös laissa nimenomaisesti mainitsemattomia pehmeämpiä ja epävirallisia elementtejä, kuten

²⁴⁹ Mäenpää 2017, s. 80–81.

²⁵⁰ Mäenpää 2017, s. 96.

²⁵¹ Niemivuo ym. 2010, s. 119.

²⁵² Mäenpää 2016, s. 2–3, 20–21.

²⁵³ Heuru 2003, s. 141.

hallinnon toimintatavat, viranomaisten hallintokulttuuri, virkamiesten koulutustaso, virkamiesetiikka ja hallinnolliset käytännöt. Näitä ei voida määritellä normatiivisesti, vaan niihin voidaan positiivisesti vaikuttaa esimerkiksi koulutuksen avulla, organisatorisilla järjestelyillä, palvelusitoumuksilla ja ohjeistuksella.²⁵⁴ Mäenpää luettelee hyvän hallinnon edellytyksiksi vielä pyrkimyksen hyvään palveluun, toiminnallisen sujuvuuden, menettelyllisen helppouden ja ennakoitavuuden, sisällöllisen asian- ja lainmukaisuuden, toiminnan rakenteellisen selkeyden ja joustavuuden sekä vastuujärjestelmien toimivuuden. Myös toiminnan arvopohja, ja se, miltä hallinto näyttää ulospäin, vaikuttivat epäsuorasti, mutta selvästi, siihen koetaanko viranomaisen toiminta hyvän hallinnon mukaisena.²⁵⁵ Näitä elementtejä pidetään tässä tutkielmassa hyvään hallintotapaan kuuluvina.

Hyvän hallinnon periaatteita on lähtökohtaisesti sovellettava koko kunnallishallinnossa. Soveltamisalaa tarkasteltaessa on huomioitava, että viranomaisten toimintaan kuuluu paljon muuta kuin vain hallintopäätösten teko. Suuressa osassa on ns. tosiasiallinen hallintotoiminta, joka koostuu vaikkapa opetuksen pitämisestä tai lastenhoidosta. Hyvän hallinnon perusteita on kuitenkin soveltuvien osien noudatettava näissäkin, vaikka varsinaista hallintopäätösten tekoa ei näihin tehtäviin kuuluisikaan. Tällöin sovelletaan erityisesti hyvän hallinnon laadullismenettelyllisiä vaatimuksia, joista on säädelty vähemmän ja yleisluontoisemmin.²⁵⁶ Mäenpää tosin huomauttaa, että hyvän hallinnon toteutumisessa tosiasiallisessa hallintotoiminnassa ei ole merkitystä vain sääntelyllä, vaikkakin sen tulisi olla riittävän täsmällistä ja asianmukaista, vaan julkisia palveluita toteuttavilla tai julkista valtaa käyttävillä tulisi olla riittävä koulutus ja sopivuus kyseiseen tehtävään sekä toiminnan valvonta.²⁵⁷ Hyvän hallinnon velvoitteet ulottuvat myös yksityisen sektorin toimijoihin, mikäli näille on annettu julkinen hallintotehtävä hoitaakseen. Tällaisissa tilanteissa perustuslain 124 § edellyttää, että hyvän hallinnon takeiden toteutuminen on huomioitava.²⁵⁸

Hyvä hallinto perustuu oikeudellisesti tarkasteltuna perustuslaissa ja hallintolaissa määriteltyihin kriteereihin, jotka luovat yksilölle oikeuksia saada hyvää hallintoa ja julkiselle hallinnolle velvollisuuksia toteuttaa hyvää hallintoa laissa määriteltyjen vähimmäislaatuvaatimusten mukaan. Hyvä hallinto pitää sisällään sekä viranomaiselle kohdistuvia menettelyvaatimuksia sekä

²⁵⁴ Mäenpää 2017, s. 96.

²⁵⁵ Mäenpää 2017, s. 96.

²⁵⁶ Mäenpää 2016a s. 29.

²⁵⁷ Mäenpää 2016a, s. 36.

²⁵⁸ Ks. HE 1/1998 vp, s. 178.

sitä voidaan pitää yleisesti viranomaisen toimintaa ohjaavana oikeusperiaatteena.²⁵⁹ Hyvä hallinto ei kuitenkaan ole vain sitä, mitä laissa on määritelty, vaan se ilmenee myös esimerkiksi hallintokulttuurissa ja hallinnon toimintatavoissa, joita ei ole normatiivisesti määritelty. Tällaisista hyvän hallinnon ulottuvuuksista käytetään tässä tutkielmassa nimitystä hyvä hallintotapa.

Hyvä hallinto on sen moniselitteisyydestään huolimatta kiistatta keskeinen periaate julkishallinnon toiminnassa niin hallintotoiminnassa kuin tosiasiallisessa hallintotoiminnassa, jolla tarkoitetaan pääasiassa palveluiden suorittamista. Siihen ei kuulu julkista vallan käyttöä hallintopäätöstenteon muodossa. Hyvä hallinto kattaa koko julkisen sektorin eikä sen velvoitetta voi sivuuttaa tilanteessa, jossa julkista vallankäyttöä vaativa tehtävä yksityistetään, sillä myös tällöin on huolehdittava hyvän hallinnon toteutumisesta.

5.4 Kunnan sisäinen tarkastus hyvän hallinnon varmistajana

Kunnan sisäisen tarkastuksen rooli hyvän hallinnon varmistajana voidaan johtaa kunnan hallituksen valvontavelvollisuudesta. Sisäisen valvonnan avulla pyritään varmistamaan, että kunnan toiminta on taloudellista ja tuloksellista, päätösten perusteena oleva tieto on riittävää ja luotettavaa, lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan sekä kunnan omaisuus ja voimavarat turvataan.²⁶⁰ Sisäinen tarkastus osana sisäistä valvontaa pyrkii siis osallistamaan varmistamaan muun muassa sen, että hallinto on lainmukaista. Lainmukaisuuteen kuuluu myös se, että hallinto on hyvän hallinnon mukaista. Kuten aiemmin todettu sisäisen valvonta ja sisäinen tarkastus rinnastetaan usein good governance tai corporate governance -käsitteeseen hyvään hallintoon, joka ei sinällään ole oikeudellinen, mutta luo kiistatta edellytyksiä oikeudellisesti ymmärretyn hyvän hallinnon toteutumiseen. Tarkastellaan seuraavassa, miten sisäisen tarkastuksen toiminto pyrkii varmistamaan hyvän hallinnon toteutumista kunnallishallinnossa edellä määriteltyjen hyvän hallinnon perusteiden kautta.

Oikeudellisen hyvän hallinnon toteutuminen edellyttää muun muassa toimivia ja sujuvia prosesseja, ja sisäisen tarkastuksen keskeisenä tehtävänä on tukea organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta-, johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuuden arviointiin ja kehittämiseen.²⁶¹ Esimerkiksi hallintomenettely voidaan nähdä prosessina, jota sääntelee hallintolaki sekä

²⁵⁹ Niemivuo ym. 2010, s.89.

²⁶⁰ Esim. Säilä ym. 2008, s. 65; Harjula – Prättälä 2015, s. 793–794,

²⁶¹ HE 24/2012 vp, s. 4.

mahdolliset erityislait. Myös kunnan viranomaisella voi – tai ennemmin tulisi olla – jonkinlaista ohjeistusta, joka ohjaa tätä hallintomenettelyn prosessia, kuten tietyn viranomaistoiminnon asian käsittelyä ja päätöksentekoa käytännössä. Sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus osana sitä tähtäävät ennen kaikkea prosessien toimivuuteen. Tällöin lakisääteisten hyvän hallinnon perusteiden toteutumisessa sisäisellä tarkastuksella on ikään kuin taustarooli varmistamassa, että hallintomenettelyn prosessi toimii asianmukaisesti eli tuloksellisesti ja tarkoituksenmukaisesti. Sisäinen tarkastus voi arvioida esimerkiksi, miten prosessi toimii käytännössä, ovatko ohjeistukset ajan tasalla, ja tukevatko ne hyvän hallinnon velvoitteita riittävässä määrin sekä miten ohjeistusta käytännössä noudatetaan. Toisin sanoen kunnan sisäisen tarkastuksen toiminto voi arvioida, missä määrin prosessit tukevat hyvän hallinnon perusteiden toteutumista kunnallishallinnossa edistämällä kunnan tavoitteiden saavuttamista, toiminnan tuloksellisuutta ja laadukkuutta. Nämä osaltaan muodostavat edellytyksiä sille, että menettelylliset hyvän hallinnon velvoitteet toteutuvat. Sisäisellä tarkastuksella ei ole tältä osin vastuuta siitä, että sen tarkastamassa toiminnossa noudatetaan hyvän hallinnon perusteita, vaan se voi suorittamiensa tarkastusten perusteella antaa suosituksia toimintojen parantamiseksi sekä valvoa suositusten noudattamista, mutta se ei voi osallistua suositusten toimeenpanoon tai muutenkaan operatiiviseen toimintaan.

Sisäinen tarkastus ei ole varsinainen oikeusturvakeino, johon yksilö voisi turvautua, vaan se on nimenomaan organisaation itsensä keino varmistaa toiminnan lainmukaisuus ja tuloksellisuus. Näkökulma organisaation toiminnan kehittämiseen tulee juuri organisaation sisältä ja sisäisen tarkastuksen tavoitteena onkin kehittää kunnan toimintaa siten, että toteuttaisi paremmin niin hyvää hallintoa kuin hyvää hallintotapaa. Arviointityön aikajänne on tulevaisuuteen suuntaava, joten sisäinen tarkastus pyrkii kehittämään organisaation toimintaa eikä niinkään kiinnittämään huomiota jo tapahtuneisiin asioihin. Sisäisen valvonnan ja prosessien toimivuuden arvioinnilla pyritään varmistamaan kehittämään toimintaa tulevaisuudessa eli ei niinkään korjaamaan jo tapahtuneita virheitä. Näin ollen sisäinen tarkastus voidaan nähdä hyvää hallinto(tapaa) edistävänä toimintona.

Mikäli prosessit eivät toimi kunnolla, saattaa se mahdollistaa väärinkäytökset. Väärinkäytösten ilmeneminen on ainakin selvä merkki siitä, että toiminta ei ole kaikilta osin hyvän hallinnon mukaista eikä sisäinen valvonta toimi toivotulla tavalla. Sisäisen tarkastuksen keskeisenä tehtävänä on sisäisen valvonnan toimivuuden varmistaminen, jotta väärinkäytöksiä ei pääsisi syntymään. Toisaalta kunnissa saattaa myös olla hyvän hallintotavan varmistamiseksi

väärinkäytösten tai muiden toiminnassa havaittujen puuteiden ilmoituskanava (ns. whistleblower), jota sisäinen tarkastus usein ylläpitää. Objektiivisena ja riippumattomana toimintona sisäinen tarkastus on tälle ilmoituskanavalle luonnollinen vaihtoehto. Sisäisen tarkastuksen toiminto voi toimia myös väärinkäytöstutkijana kunnan organisaatiossa, mikäli tarvetta väärinkäytöstutkinnalle esiintyy.

Hyvään hallintoon kuuluvat myös muun muassa hallinnon toimintatavat ja hallintokulttuuri, jotka voidaan ymmärtää laajemmin hyvän hallintotavan käsitteen kautta. Sisäisen tarkastuksen toiminnolla on todettu olevan yhteys luotettavan ja hyvän hallinnon toimintakulttuurin edistämiseen.²⁶² Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaiseen toimintaa kuuluu mm. etiikan ja arvojen edistäminen organisaation sisällä.²⁶³ Jo se, että organisaatiossa on sisäisen tarkastuksen toiminto, on katsottu edistäneen positiivisten toimintatapojen kehittymistä organisaatioissa. Sisäisellä tarkastuksella on merkitystä niin lakisääteisten hyvän hallinnon velvoitteiden kuin periaatteellisempien näkökulmien edistämisessä. Hyvä hallinto tulee ilmi myös luottamuksena hallinnon toimivuuteen, mitä sisäinen tarkastus muiden valvontaorganien tapaan pyrkii edistämään. Sisäinen tarkastus ja sisäinen valvonta liitetään usein hyvään hallintotapaan, jolla viitataan tällöin governance-käsityksen mukaiseen hallintoon. Sisäinen tarkastus on ensisijaisesti johdon keino varmistua siitä, että hallinto toimii hyvän hallinnon velvoitteiden ja periaatteiden mukaisesti. Toisaalta se myös turvaa hyvän hallinnon lakisääteisten velvoitteiden toteutumista yksilön oikeuksien kannalta. Näkökulma kuntakontekstissa on näin ajateltuna lähtöisin kuntalaisesta, kun kunnan sisäisen tarkastuksen toiminto pyrkii edistämään kuntalaisten etujen mukaista hyvää hallintoa.

5.4.1 Hyvän hallinnon velvoitteet ja sisäinen tarkastus

Se mitä sisäisen tarkastuksen toiminnolla pyritään samaan aikaan, on kytköksissä hyvän hallinnon toteuttamisen kanssa. Edellä on tarkasteltu sitä, miten sisäinen tarkastus pyrkii edistämään hyvän hallinnon toteutumista kunnallishallinnossa. Nyt tuodaan tarkasteluun se, miten nämä hyvän hallinnon velvoitteet koskevat sisäistä tarkastusta suorittavia tahoja.

Tarkasteltaessa sisäisen tarkastuksen toimintoa hyvän hallinnon velvoitteiden kannalta kiinnitetään ensin huomiota siihen, mitä hallinto-oikeudessa tarkoitetaan viranomaisella, sillä julkisella vallalla eli laajasti ymmärrettynä kunnilla ja valtiolla on velvollisuus edistää hyvän

²⁶² Valtiovarainministeriö 2011, s. 46–47.

²⁶³ Sisäiset tarkastajat ry 2017, s. 19.

hallinnon toteutumista. Hallintolaissa viranomaisen käsite on tarkoitettu laaja-alaiseksi, jotta hyvän hallinnon takeet voidaan kattavasti turvata. Viranomaisella tarkoitetaan kaikkia julkisen organisaation, erityisesti valtion ja kuntien toimielimiä.²⁶⁴ Osaksi kunnan viranomaistoimintaa kunnan sisäinen tarkastus (omana toimintana järjestettynä) nähdään myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2018:164. Ratkaisu koskee kylläkin julkisuuslain soveltamisalaa ja siten sen mukaista viranomaisen määritelmää. Kunnan sisäinen tarkastus voidaan nähdä kunnan viranomaistoimintana etenkin julkisuuslain soveltamisalalla.

Ratkaisussa KHO 2018:164 käsiteltiin kaupungille osoitettua asiakirjapyyntöä koskien muistioita, jotka oli laadittu osana kaupungin omistajaohjaustoimintaa ja siihen liittyvää sisäistä tarkastusta. Muistion sisältö koski kaupungin kokonaan omistaman osakeyhtiön eli kaupungin tytäryhteisön tekemiä palveluhankintoja. Asiakirjapyyntö oli osoitettu kaupungille, ei tytäryhteisölle, joten ratkaisussa katsottiin, että kunta toimii viranomaisen ominaisuudessa siinäkin yhteydessä, kun se harjoittaa omistajaohjaustoimintaa ja siihen liittyvää sisäistä tarkastustoimintaa. Näin ollen asiakirjat kuuluivat julkisuuslain piiriin.

Kunnan sisäinen tarkastustoiminta on siten luettavissa kunnan viranomaistoimintaan, jolloin sitä koskevat hyvän hallinnon velvoitteet. Kunnan omana toimintana järjestetty sisäinen tarkastus on siten kunnan toimielin, jonka tulee edistää hyvän hallinnon toteutumista julkisessa hallinnossa sekä noudattaa hyvän hallinnon periaatteita. Tällöin tarkastusta suorittavien henkilöiden tulisi huomioida hyvän hallinnon periaatteet toiminnassaan. On kuitenkin huomattava, että sisäisen tarkastuksen tai sisäisten tarkastajien tehtäviin ei kunnassa sisälly varsinaista hallintomenettelyä tai hallintotoimintaa, jossa tehtäisiin yksilön etuja tai velvollisuuksia koskevia päätöksiä, joten hyvän hallinnon velvoitteiden osalta siihen kohdistuvat ne yleisluontoisemmin ja väljemmin määritellyt hyvän hallinnon takeet. Tilanne hyvän hallinnon velvoitteiden noudattamisesta ei kuitenkaan ole yhtä selkeä kunnan ulkoistaessa sisäisen tarkastuksen toimintonsa, sillä tällöin sitä ei voida pitää kunnan viranomaisena. Sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtävät on johdettu kunnanhallituksen valvontavelvollisuudesta²⁶⁵, jonka tarkoituksena on edistää hyvän hallinnon toteutumista, joten myös kunnan ulkopuolelta hankitussa sisäisen tarkastuksen toiminnossa tulisi noudattaa hyvän hallinnon periaatteita ja edistää niiden toteutumista. Hyvää hallinnon velvoitteita on siis noudatettava sisäisen tarkastuksen järjestämistavasta riippumatta.

²⁶⁴ Mäenpää 2017, s. 197.

²⁶⁵ Ks. KuntaL 39 §; HE 286/2014 vp, s. 168.

Hyvän hallinnon melko yleisluonteisia perusteita ovat esimerkiksi hallintolain 6 §:ssä, määritellyt oikeusperiaatteet. Hyvän hallinnon perusteisiin voidaan katsoa myös hallintolain 1 §:ssä mainitut hallinnon tuloksellisuus ja laatu. Tätä säännöstä voidaan pitää viranomaisen toimintaa yleisesti ohjaavana oikeusnormina, mutta siitä ei Niemivuon ym. mukaan nimenomaista velvoitetta ryhtyä laintarkoitusta edistäviin toimenpiteisiin.²⁶⁶ Tuloksellisuus on siten tärkeä periaate, joka ohjaa julkishallinnon toimintaan. Kunnan sisäisen tarkastuksen toiminnon tulisi siten omalla toiminnallaan edistää julkisen hallinnon tuloksellisuutta, mutta sen tulisi myös itse pyrkiä toimimaan tuloksellisesti. Sisäisen tarkastuksen osalta tuloksellisuusvaatimus sisältyy myös sisäisen tarkastuksen ammatilliseen ohjeistukseen, jonka mukaan toimiakseen tuloksellisesti sisäisen tarkastuksen tuottaa organisaatiolle lisäarvoa.²⁶⁷ Toisaalta tuloksellisuus on nähty myös edellytyksenä, jolla nykyisessä pääosin vapaaehtoisuuteen pohjautuvassa sääntely-ympäristössä toimiva sisäinen tarkastus voi legitimoida asemansa organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmässä sen kamppaillessa resursseista muiden järjestelmään kuuluvien keskeisten toimijoiden, kuten compliance- ja riskienhallintatoimintojen kesken.²⁶⁸

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus on tutkimuskirjallisuudessa todettu moniulotteiseksi käsitteeksi.²⁶⁹ Rönkön ja Liljan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta kuntaorganisaatiossa koskevassa tutkimuksessa. Kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijät eli kriteerit jaetaan kolmeen: organisatorisiin, toiminnallisiin ja ominaisuuskriteereihin, joiden perustan muodostavat ammattistandardien noudattaminen sekä riippumattomuus- ja objektiivisuusvaatimukset.²⁷⁰ Riippumattomuus- ja objektiivisuusvaatimukset onkin hyvin tunnistettu kunnan sisäistä tarkastusta koskevassa sääntelyssä. Organisatoriset tekijät kattavat suhteet ja raportointiyhteydet kunnanhallituksen tai tarkastustoimikunnan ja sisäisen tarkastuksen välillä sekä ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen välillä. Tästä näkökulmasta tuloksellinen sisäinen tarkastus edellyttää tärkeää roolia ja asemaa organisaation sisällä. Toiminnalliset kriteerit taas pyrkivät määrittelemään sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta sen tarjoamien palveluiden näkökulmasta. Näihin kriteereihin luetaan sisäisen tarkastuksen tarjoamat kustannustehokkaasti järjestetyt tarkastus- ja neuvonantopalvelut, toimiminen johdon informaatiolähteenä, proaktiivinen toimintaote sekä se, että sisäinen tarkastus näyttäytyy keskeisenä toimijana hallintoprosessina. Ominaisuuskriteereihin kuuluu sekä tarkastustiimin että yksittäisen tarkastajan kompetenssi,

²⁶⁶ Niemivuo ym. 2010, s. 87. Toisaalta säännöksellä on merkitystä myös juridista merkitystä yksittäisissä hallintolain soveltamistilanteissa.

²⁶⁷ Sisäisen tarkastajat ry 2017.

²⁶⁸ Rönkkö 2019, s. 41.

²⁶⁹ Rönkkö 2019, s. 64–65.

²⁷⁰ Rönkkö – Lilja, 2016, s. 38–40.

tarkastuksessa käytetyt tekniikat ja metodologia ja niiden kehittyneisyys, tarkastustiimin uudistumisvalmius, henkilövalinnat, ammattitaito sekä resursseista päättävä taho.²⁷¹

Hyvän hallinnon takeisiin luetaan myös hallinnon julkisuusperiaate. Oikeus saada tieto julkisesta asiakirjasta ja tallenteesta on määritelty myös perusoikeudeksi perustuslaissa. Koska kunnan sisäinen tarkastus, etenkin omana toimintana järjestettynä, voidaan lukea kunnan viranomaistoiminnaksi, tulisi senkin edistää julkisuusperiaatteen toteutumista julkishallinnossa. Lähtökohtana Mäenpään mukaan on, että myös sisäisen tarkastuksen toteuttamiseksi laaditut ja saadut asiakirjat kuuluvat julkisuuslain soveltamisalaan, sillä viranomaisen asiakirjat ovat yleensä julkisia. Kuitenkin varsinaisen tarkastustyön kannalta on myös salassapitosäännöksiä, joilla pyritään turvaamaan tarkastuksien tavoitteiden toteutuminen. Hyvän hallinnon varmistamiseksi myös sisäisen tarkastuksen toiminnon lähtökohtana on julkisuus.

Hyvä hallinto julkisoikeudellisena periaatteena ohjaa myös etenkin kunnan omana toimintona järjestettyä sisäistä tarkastusta. Sisäistä tarkastusta suorittavien toimivaltaa ei lähtökohtaisesti kuulu sellaisia tehtäviä, kuten hallintopäätösten tekemistä, jotka edellyttäisivät menettelyllisten hyvän hallinnon menettelyllisten velvoitteiden huomioimista toiminnosta. Kuten Niemivuo ym. ymmärtävät hyvän hallinnon viranomaisten toimintaa yleisesti ohjaavaksi periaatteeksi ²⁷², on se ymmärrettävissä samalla tapaa myös kunnan sisäisen tarkastuksen kannalta riippumatta sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestämistavasta.

5.5 Hyvän hallinnon toteutuminen kaupunkien sisäisen tarkastuksen toiminnoissa

Sisäistä tarkastusta on edellä tarkasteltu hyvän hallinnon näkökulmasta. Nyt tarkasteluun tuodaan enemmän käytännön näkökulmaa tarkastelemalla, miten suurimpien kaupunkien sisäisen tarkastuksen toiminnot toteuttavat hyvää hallintoa. Keskeisinä dokumentteina tarkastelussa ovat kaupunkien vuoden 2018 toimintakertomuksissa sisäisen tarkastuksen järjestämisestä annetut lausunnot²⁷³ sekä kaupunkien sisäisen tarkastuksen ohjeistukset kaupunkien hallintosäännöissä ja sisäisen tarkastuksen toimintaohjeissa. Tarkastelussa keskeisinä osa-alueina ovat sisäisen tarkastuksen tarkoitus ja tehtävät sekä vuoden 2018 aikaiset tarkastuskohteet. Näiden

²⁷¹ Rönkkö – Lilja, 2016, s.38–40.

²⁷² Niemivuo 2010, s. 89.

²⁷³ Kuntalain mukaan kunnanhallituksen on vuosittain annettava lausunto sisäisen valvonnan järjestämisestä osana toimintakertomusta. KILAN kuntajaosto täsmentää, että tässä lausunnossa on myös otettava kantaa sisäisen tarkastuksen järjestämiseen ja sen kautta esille tulleisiin havaintoihin. Ks. KILAN kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta 2019.

kautta pyritään hahmottamaan sitä, millainen rooli sisäisen tarkastuksen toiminnolla käytännössä on hyvän hallinnon edistämisessä. Sisäinen tarkastus on suurissa kaupungeissa organisoitu, tunnistettu ja etenkin vakiintunut osana kunnan toimintaa, mikä puoltaa myös aineiston saatavuutta tarkastelua ja vertailua silmällä pitäen. Tarkasteluun on valittu Espoo, Helsinki, Oulu ja Tampere. Kaupungit ovat Suomen mittakaavalla suuria, ja niissä kaikissa on päädytty järjestämään sisäisen tarkastuksen toiminto omana toimintana.

Sisäisen tarkastuksen toiminnon tarkoitus ja tehtävät ovat kaupungeissa määritelty ammatistandardien mukaisen määritelmän kautta. Esimerkiksi Tampereen kaupungin hallintosäännössä sisäisen tarkastuksen toiminnon tarkoitus ja tehtävät on määritelty seuraavasti: ”Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joilla tuetaan toiminnan tuloksellisuutta, lainmukaisuutta, hyvän johtamis- ja hallintotavan toteutumista sekä johtamisessa että päätöksenteossa käytettävän tiedon luotettavuutta.” Myös muiden kaupunkien sisäisten tarkastusten toimintojen tarkoitus on melko vastaavin sanoin määritelty. Sisäisen tarkastuksen tehtävinä on arvioida sisäinen tarkastus arvioi objektiivisesti ja riippumattomasti hyvän johtamis- ja hallintotavan, sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan järjestämistä ja tuloksellisuutta, raportoida arvioinnin tuloksista sekä esittää suosituksia järjestelmän kehittämiseksi.²⁷⁴ Sisäisen tarkastuksen toiminnon keskeiseksi tehtäväksi on määritelty sisäisen valvonnan toimivuuden varmistaminen. Sisäinen valvonta on laki-esityksissäkin määritelty olevan osa hyvää hallintotapaa²⁷⁵. Se, miten sisäisen tarkastuksen toiminto ja tehtävät tarkastelukaupungeissa ymmärretään, on selkeästi kytköksissä hyvän hallinnon periaatteiden toteutumiseen. Sisäisen tarkastuksen tulisi edistää tuloksellisuutta ja laillisuutta, joiden on edellä todettu olevan yksi hyvän hallinnon perusteista. Hyvällä johtamis- ja hallintotavalla tarkoitetaan tässä yhteydessä corporate governancen mukaisia toimintatapoja, jotka eivät sinällään siis tarkoita hallinto-oikeudellisia hyvän hallinnon perusteita. Näillä toimintatavoilla on kuitenkin todettu olevan yhteys myös oikeudellisen hyvän hallinnon toteutumiseen. Näin ollen on perusteltua ymmärtää sisäisen tarkastuksen toiminto hyvän hallinnon kannalta merkitykselliseksi.

Tarkastellaan sitten kaupunkien toimintakertomusten avulla, millaisia tarkastuskohteita sisäisen tarkastuksen toiminnoilla on vuonna 2018. Espoon kaupungin toimintakertomuksen

²⁷⁴ Määritelmä noudattelee Kuntaliiton hallintosääntömallia, ja sitä hyödynnetään Tampereella, Helsingissä ja Oulussa. Espoon kaupungin hallintosäännössä kaupungin sisäisen tarkastuksen yksikön tehtävänä on vastata kaupungin sisäisen valvonnan ja toiminnan tuloksellisuuden tarkastuksesta ja arvioinnista ja siihen liittyvistä asiantuntijatehtävistä.

²⁷⁵ HE 24/2012 vp, s 4.

esitetyn mukaan vuoden 2018 aikana suoritetuissa sisäisissä tarkastuksissa on ollut keskeistä hyvän hallintotavan periaatteiden toteutuminen sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuuden arviointi. Vuoden aikana tarkastukset ovat kohdentuneet mm. hankinnan ohjeistukseen, rekrytointiprosessiin, sopimusrekisteriin, teknisen toimen alueprojekteihin ja sosiaaliseen luototukseen. Tampereen kaupungissa sisäinen tarkastus on tarkastanut mm. toimintayksiköiden ja toiminnan johtamis-, riskienhallinta- ja valvontaprosesseja, sähköisen asioinnin menettelyitä, julkisten hankintojen valvontaa ja sopimusten hallintaa, henkilöstöjohtamiseen liittyviä teemoja, matkustuskäytäntöjä, tietosuojasetuksen toimeenpanoa, korjausvelan hallintaa, avustustoimintaa ja siihen liittyvän valtiontukisääntelyn noudattamista, taloudenhoidon menettelyitä ja valvontaa sekä kaupungille myönnetyn valtionavustuksen käytön asianmukaisuutta ja raportointimenettelyitä. Lisäksi sisäinen tarkastus teki Tampereella myös neljän yksikön ns. hyvän johtamis- ja hallintotavan kokonaisarvioinnit sekä erilaisia erityistarkastuksia ja -selvityksiä. Helsingin kaupungin sisäisen tarkastuksen tarkastukset vuonna 2018 koskivat mm. asfalttiurakoita, hankintoja ja ostolaskuja, järjestöavustuksia, yhteistyö- ja kumppanuussopimuksia, sopimusten hallintaa ja valvontaa, tytäryhteisöjen taloushallintoa, sijoituksia, palkkatukiprosessin valvontaa, pysäköintikollikkoautomaattien hallintaa, reskontran ulkopuolisia maksuja, rakennusten ja osakehuoneistojen myyntiä, palvelusetelituottajien valvontaa, turvallisuusjohtamista, ulkoalueiden turvallisuutta lisääviä toimia ja toipumissuunnittelua. Oulussa taas vuoden 2018 keskeiset sisäisen tarkastuksen havainnot liittyivät sisäisen valvonnan toimivuuteen ja hyvän hallintotavan puutteisiin. Sisäisen tarkastuksen toiminnoilla on siis ollut varsin moninaisia tarkastuskohteita suurimmissa kaupungeissa. Yleisesti ottaen hyvän hallintotavan periaatteiden toteutuminen ja sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuus nousevat esiin, kuten sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtäväksi on kaupungeissa määriteltykin. Tarkastuskohteiden moninaisuudesta voidaan havainnoida, miten eri toimintoihin ja prosesseihin sisäisen tarkastuksen toiminto voi kohdistua.

Hyvän hallinnon oikeudellista sisältöä tarkastuskohteet sivuavat implisiittisesti. Yksittäiset hyvän hallinnon periaatteet eivät siten yksinään nouse tarkastuskohteeksi. Tästä ei kuitenkaan voida tehdä johtopäätöstä siitä, etteikö hyvän hallinnon periaatteita huomioitaisi yksittäisissä tarkastuksissa. Hyvän hallinnon periaatteet ovat kuitenkin keskeisiä kunnan toiminnassa, joten on luontevaa ajatella, että myös sisäisen tarkastuksen arviointityössä kriteerejä asetettaisiin hyvän hallinnon lähtökohdista. Edellä mainituista tarkastuskohteista voisi päätellä, että esimerkiksi Espoon kaupungin rekrytointiprosessiin tai sosiaaliseen luototukseen liittyvissä tarkastuksissa huomioitaisiin viranomaiselle kohdistuvien hyvän hallinnon velvoitteiden noudattaminen.

Tampereella puolestaan on tarkastettu sähköisen asioinnin menettelyä, jolloin on voitu huomioida se, että hyvän hallinnon vaatimukset kattavat myös sähköisen hallinnon²⁷⁶. Tarkastusten näkökulma on tällöinkin organisaation sisäinen, eikä kohdistu suoraan yksityisten etujen ja oikeuksien varmistamiseen. Sisäinen tarkastus pyrkii kuitenkin varmistamaan prosessien sujuvuutta ja toimivuutta, joka voi lopulta näkyä myös kuntalaiselle. Kun palvelut näyttäytyvät kuntalaiselle sujuvina, pidetään kunnan toimintaa todennäköisemmin hyvän hallinnon mukaisena.

Sitä miksi sisäisen tarkastuksen kohteissa ei suoraan näy julkishallinnolle keskeisten hyvän hallinnon velvoitteiden toteutuminen, voidaan selittää sisäisen tarkastuksen toiminnon luonteella. Ammattistandardien mukaisesti sisäisen tarkastuksen toimintoa ohjaa riskiperusteisesti laadittu sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelma, jossa määritetään keskeiset tarkastuskohteet seuraavalle vuodelle, mutta mahdollistetaan myös muiden vuoden aikana esiin tulleiden tarkastustarpeiden sisällyttäminen tarkastussuunnitelmaan. Riskiperusteisuuden takia lienee selvää, että lakisääteisen hyvän hallinnon tarkastus ei useinkaan ole yksinään tarkastuskohteena. Kuitenkin tarkasteltaessa kaupunkien tarkastuskohteita voisi luontevasti olettaa, että myös menettelyllisiä hyvän hallinnon vaatimuksia arvioitaisiin. Toki käytännössä varsinaiset tarkastuksen kohteet riippuvat tarkastuksen tavoitteista.

Väärinkäytökset ovat luontevasti linkitettävissä hyvän hallinnon vastaiseen toimintaan. Väärinkäytökset usein edellyttävät sisäisen valvonnan toimimattomuutta, joten sisäisen valvonnan toimiessa asianmukaisesti se pyrkii myös ehkäisemään väärinkäytösten syntymistä. Sisäisen tarkastuksen toiminnolle onkin saatettu määritellä toimivaltaa väärinkäytöstarkastusten suorittamiseen. Osassa kaupungeista on käytössä myös ilmoituskanava, jota kautta voidaan ilmoittaa toiminnassa havaituista puutteista tai väärinkäytösepäilyistä suoraan sisäiselle tarkastukselle.

Sisäisen tarkastuksen toiminto kokonaisuudessaan tähtää hyvän hallinnon toteutumiseen kunnan hallinnossa. Kuten kaupunkien dokumenteistakin havaitaan, sisäisen tarkastuksen keskeinen rooli onkin hyvin huomioitu erityisesti hyvän hallintotavan edistämisessä, mutta sillä on myös vaikutusta julkisoikeudellisen hyvän hallinnon toteutumiseen, vaikka yhteys siihen onkin vain implisiittisesti havaittavissa. Hyvä hallinto on kuitenkin niin keskeinen periaate kunnallishallintoa ohjaavana periaatteena kuten myös menettelyllisinä hallinnon vähimmäislaatua määrittävinä velvoitteina, että se tulee huomioitavaksi osana sisäisen tarkastuksen kohteita.

²⁷⁶ Hyvää sähköistä hallintoa on tutkinut Tomi Vuottilainen liseniaatintyössään, ks. lisää Vuottilainen 2007.

6 LOPUKSI

6.1 Johtopäätökset

Tämän tutkielman tehtävänä oli selvittää, mitä kunnan sisäiseltä tarkastukselta oikeudellisesti edellytetään. Lisäksi pyrittiin selvittämään, miten kunnan sisäinen tarkastus toteuttaa hyvää hallintoa.

Lähtökohtana tutkielmaan oli, että kunnan sisäiseen valvontaan ja siihen kuuluvaan sisäiseen tarkastukseen on kiinnitetty enemmän huomiota kuntaorganisaatioiden muuttuessa aiempaa monimutkaisemmiksi ja moninaisemmiksi.²⁷⁷ Sisäisen valvonnan järjestämisestä vastaa kunnanhallitus. Sisäisen tarkastuksen tehtävät ovat johdettavissa kunnanhallituksen valvontavollisuudesta, ja sen keskeisenä tehtävänä on siten sisäisen valvonnan toimivuuden varmistaminen²⁷⁸. Sisäinen valvonta on käsitteenä varsin laaja, joten sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttäänkin voidaan vastaavasti pitää laajana. Teoreettisesti tarkasteltuna sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtävä on perusteltavissa päämies-agenttiteorian avulla, mikä selittää sisäisen tarkastuksen luonnetta kuntaorganisaatiossa vallitsevien agenttikonfliktien kitkijänä. Tähän tarpeeseen pyritään sääntelyllä vastaamaan.

Suomessa sisäisen tarkastuksen toimintoa koskevia on varsin vähän säännöksiä. Sisäisestä tarkastuksesta on säädetty valtion talousarviolaisissa ja -asetuksessa sekä vakuutus- ja luottolaitostoimintaa sekä eläkesäätiöitä koskevissa laeissa. Näiden säännösten ja kuntalain esitöiden avulla hahmottaa sitä, miten sisäinen tarkastus ymmärretään oikeudellisessa mielessä. Kovin yksityiskohtaisia tulkintoja sisäisen tarkastuksen toiminnosta ei kuitenkaan voida tehdä erilaisen sääntely-ympäristöjen takia, mutta näyttää siltä, että sisäisen tarkastuksen toiminnon yleiset reunaehdot ovat varsin yhteneviä. Sisäisen tarkastuksen toiminto ymmärretään lainsäädännössä kiteytetysti johdon tukena olevaksi sisäisen valvonnan toimivuuden varmistajaksi, jolta edellytetään riippumattomuutta organisaation operatiivisesta toiminnasta. Se ei voi osallistua päätöksentekoon tai niiden toimeenpanoon, jolloin sisäisen tarkastuksen toiminnon suorittamisen kannalta keskiössä ovat riittävät raportointisuhteet toimitusjohtajaan ja hallitukseen. Sisäisen tarkastuksen tulee raportoida tarkastustensa tuloksista ja toimenpidesuosituksista näille tahoille pääsääntöisesti vähintään kerran vuodessa. Näiden lisäksi voidaan säätää sääntely-ympäristöön soveltuvista erityispiirteistä kuten pätevyysvaatimuksista. Sisäisen tarkastuksen järjestämistapa

²⁷⁷ HE 268/2014 vp, s. 167–168.

²⁷⁸ Ks. Lappalainen 2010, s. 210.

on jätetty lainsäädännössä avoimeksi, joten se on pitkälti organisaation itsensä päätettävissä, järjestetäänkö sisäisen tarkastuksen toiminto omana toimintana vai muualta hankittuna.

Mitä kuntiin taas tulee, sisäinen tarkastus on kyllä esiintynyt lainvalmisteluaineistossa 90-luvulta asti, mutta sitä koskevia säännöksiä ei kuitenkaan ole sisällytetty voimassa olevaan kuntalakiin vedoten kuntien erilaisiin kokoihin ja toimintamuotoihin. Aiemmin sisäisen tarkastuksen toimintoa rinnastettiin kunnan revisiotoimeen, josta oli löyhästi säädetty vuoden 1976 kunnallissa. Joskin sääntelyn epämääräisyyden vuoksi ei kuitenkaan ollut täysin selvää, miten revisiotoimi oli ymmärrettävä. Vuoden 1995 kuntalain esitöissä revisiotoimi linkitettiin sisäiseen tarkastukseen, joka toimi kunnanhallituksen alaisuudessa eikä tilintarkastajien kuten kunnallislain esitöissä oli määritelty. Tämä osaltaan selittänee sisäisen tarkastuksen toiminnon yleistymistä suuremmissa kaupungeissa 90-luvun lopulla. Sitten 2010-luvulla havahduttiin sisäisen valvonnan sääntelyn puutteeseen, ja sisäinen tarkastus nosti selvästi merkitystään. Se liitettiin osaksi hyvää hallintotapaa ja sisäistä valvontaa, ja tunnistettiin sen asema tärkeänä osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää²⁷⁹.

Mitä kunnan sisäiseltä tarkastukselta sitten voimassa olevan oikeuden perusteella edellytetään? Kunnan sisäisen tarkastuksen toiminto ymmärretään kuntalain esitöissä alan kansainvälisten ammattistandardien kautta, jolloin ne myös määrittävät kunnan sisäisen tarkastuksen luonnetta. Kunnan sisäisen tarkastuksen toiminnolta edellytetään riippumattomuutta ja objektiivisuutta, jotka määrittävät sen, että sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtäviin ei voi sisältyä kunnan operatiiviseen toimintaan tai päätöksentekoon osallistumista. Näiden vaatimusten toteutumisessa on huomioitava myös hallintolain esteellisyyssäännökset, joita on myös sisäisessä tarkastuksessa noudatettava. Sisäisen tarkastuksen keskeisenä tehtävänä on sisäisen valvonnan toimivuuden varmentaminen.²⁸⁰ Sisäisen tarkastuksen tehtävät kuntalain esitöiden mukaan perustuvat ammattistandardien mukaiseen määritelmään: ”Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta-, johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuuden arviointiin ja kehittämiseen.”²⁸¹ Sisäisen tarkastuksen toiminnosta tulee ohjeistaa kunnan hallintosäännössä ja sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteissa, joiden kautta kunnanvaltuusto päättää kunnan

²⁷⁹ Ks. HE 268/2014 vp, s. 167–168.

²⁸⁰ HE 268/2014 vp, s. 167–168.

²⁸¹ HE 24/2012 vp, s. 4. Kuntaliiton hallintosääntömallissa sisäisen tarkastuksen tehtävät määritellään siten, että ”sisäinen tarkastus arvioi objektiivisesti ja riippumattomasti sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konserni-valvonnan järjestämistä ja tuloksellisuutta, raportoi arvioinnin tuloksista sekä esittää toimenpide-ehdotuksia järjestelmän kehittämiseksi. Myllymäki 2016, s. 65

toimielimistä ja niiden tehtävistä ja vastuista. Kunnan sisäiseltä tarkastukselta edellytetään myös erillistä toimintaohjetta, jossa yksityiskohtaisemmin määritellään sisäisen tarkastuksen toiminnon tarkoituksesta, tehtävistä, vastuista ja organisoinnista.

Sisäisen tarkastuksen järjestäminen on tämän hetkisen kuntalain mukaan vapaaehtoista, mutta lainsäätäjän mukaan kuitenkin suositeltavaa erityisesti suurissa ja keskisuurissa kunnissa. Sääntely on varsin linjassa pohjoismaisen kunnallislainsäädännön kanssa, jossa ei myöskään ole säännöksiä sisäisen tarkastuksen järjestämisestä kunnissa. Toisaalta pohjoismaista kuntien sisäisen valvonnan sääntelyn perusteella voidaan havaita, että Suomessa kuntien sisäisen valvonnan sääntely on muita Pohjoismaita yksityiskohtaisempaa ja ylipäätään sisäinen tarkastus on paljon paremmin tunnistettu kuntasektorilla Suomessa kuin muissa Pohjoismaissa.

Tutkielman alatutkimuskysymyksenä kunnan sisäistä tarkastusta tarkasteltiin hyvän hallinnon toteuttamisen näkökulmasta. Hyvän hallinnon toteuttamisella tutkielmassa tarkoitettiin ensinnäkin sitä, miten kunnan sisäinen tarkastus pyrkii varmistamaan hyvän hallinnon toteutumista, ja sitä miten hyvän hallinnon velvoitteet koskevat sisäistä tarkastusta suorittavia tahoja. Ensin kuitenkin tunnistettiin hyvän hallinnon käsitteen moniulotteisuus. Sen sisältö on määriteltävissä eri näkökulmista eri tavoin. Julkisoikeudessa hyvä hallinto perustuu perustuslaissa säänneltyyn hyvän hallinnon perusoikeuteen sekä hallintolaissa säädettyihin hyvän hallinnon perusteisiin, jotka muodostavat yksilölle oikeuksia ja viranomaiselle velvollisuuksia. Hyvä hallinto on sekä viranomaisen toimintaa yleisesti ohjaava periaate, mutta se asettaa myös menettelyllisiä velvoitteita viranomaisen toiminnalle.

Hyvä hallinto on käsitteenä laaja. Oikeudellisen hyvän hallinnon lisäksi suomenkielisen hyvän hallinnon käsitteen alle sisältyy myös good management ja good governance -näkökulmat. Näkökulmat eivät kuitenkaan ole toisiaan poissulkevia, vaan enemminkin toisiaan täydentäviä.²⁸² Ne myös kuvastavat sitä, että hyvä hallinto on muutakin kuin se, mitä lainkirjaimeen sisältyy. Hyvään hallintoon voidaan liittää näin ei-oikeudellisesti määritelty hyvä hallintotapa. Sisäisen tarkastuksen toiminto liitetään usein niin tutkimus- kuin ammattikirjallisuudessakin hyvään hallintoon. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta hyvää hallintoa siten, kuin se julkisoikeudellisessa mielessä on ymmärrettävä, vaan enemminkin hyvää hallinto(tapaa) governance-näkökulmasta. Hyvä hallintotapa kattaa sellaisia näkökulmia, jotka ovat liitettävissä hyvän hallinnon mukaiseen toimintaan, mutta niille ei ole lakisääteistä viranomaiseen toimintaan kohdistuvaa

²⁸² Mäenpää 2016a, s. 68–71.

velvoitetta. Hyvän hallinnon ulottuvuudet ovat kuitenkin yhteydessä siten, että governance-näkökulman voidaan nähdä edistävän myös hyvää hallintoa oikeudellisesta näkökulmasta. Sisäisen tarkastuksen toiminto pyrkii varmistamaan, että sisäisen valvonnan prosessit toimivat kunnassa ja kuntakonsernissa. Näin ollen kunnan sisäisellä tarkastuksella on keskeinen rooli hyvän hallintotavan edistämisessä, mikä vaikuttaa lopulta myös oikeudellisen hyvän hallinnon toteutumiseen. Sisäisellä tarkastuksella ei kuitenkaan ole vastuuta siitä, että sen arvioima toiminta on hyvän hallinnon mukaista.

Entä miten hyvän hallinnon velvoitteet sitten koskevat kunnan sisäisen tarkastuksen toimintoa? Kunnan omana toimintana järjestetty sisäinen tarkastus on luettavissa hallinto-oikeudelliseen laajaan viranomaismääritelmään, jolloin sisäisen tarkastuksen on kunnan viranomaisena pyrittävä edistämään hyvän hallinnon toteutumista. Kunnan sisäisellä tarkastuksella ei kuitenkaan ole hallintomenettelyä sisältäviä tehtäviä, joten hyvän hallinnon velvoitteet ovat noudatettavissa ensisijaisesti viranomaisen toimintaa yleisesti ohjaavina periaatteina. Kunnan sisäisen tarkastuksen tulisi toiminnallaan edistää hyvän hallinnon toteutumista kunnallishallinnossa. Tilanne hyvän hallinnon velvoitteiden noudattamisesta ei kuitenkaan ole yhtä selkeä kunnan ulkoistaessa sisäisen tarkastuksen toimintonsa, sillä tällöin sitä ei voida pitää kunnan viranomaisena. Sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtävät on johdettu kunnanhallituksen valvontavelvollisuudesta²⁸³, jonka tarkoituksena on edistää hyvän hallinnon toteutumista, joten myös kunnan ulkopuolelta hankitussa sisäisen tarkastuksen toiminnossa tulisi noudattaa hyvän hallinnon periaatteita ja edistää niiden toteutumista. Hyvää hallinnon velvoitteita on siis noudatettava sisäisen tarkastuksen järjestämistavasta riippumatta.

Osana tutkielmaa tarkasteltiin suurimpien kaupunkien sisäisen tarkastuksen toimintoja koskevia dokumentteja. Näissä sisäisen tarkastuksen keskeinen rooli on hyvin huomioitu erityisesti hyvän hallintotavan edistämisessä, mikä vaikuttaa, kuten edellä todettu, julkisoikeudellisen hyvän hallinnon toteutumiseen, vaikka yhteys siihen onkin vain implisiittisesti havaittavissa. Hyvä hallinto on kuitenkin niin keskeinen periaate kunnallishallintoa ohjaavana periaatteena kuten menettelyllisinä hallinnon vähimmäislaatua määrittävinä velvoitteina, että se tullee huomioitavaksi osana sisäisen tarkastuksen kohteita.

²⁸³ Ks. KuntaL 39 §; HE 286/2014 vp, s. 168.

6.2 De lege ferenda

Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, että sisäisen tarkastuksen toiminnon tavoitteet ovat kytköksissä hyvän hallinnon toteuttamisen kanssa. Tästäkin huolimatta sisäisen tarkastuksen toiminnolle ei ole kuntia koskevassa lainsäädännössä annettu sen ansaitsemaa painoarvoa. Niin Kuntaliiton vuonna 2019 tehdyssä kyselyssä kuin Rönkön aiemmassa tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestämisessä havaittiin se, että suuremmat kunnat kyllä ovat järjestäneet sisäisen tarkastuksen toiminnon, mutta pienemmissä kunnissa ei välttämättä edes ymmärretä sisäisen tarkastuksen käsitettä. Kokonaisuudessaan Rönkön tutkimuksessa havaittiin, että sisäisen tarkastusta on järjestetty alle puolessa suomalaisista yli 10 000 asukkaan kunnista. Määrä on sinällään pieni ottaen huomioon sen taloudellisen vastuun, joka kuntasektorilla on osana julkista taloutta.²⁸⁴

Sisäisen tarkastuksen sääntelystä on aiemmin esitetty kuntalakien esitöissä argumentteja puolesta ja vastaan. Erityisesti tarkastusalan ammattijärjestöt ovat olleet sisäisen tarkastuksen sääntelyn kannalla, mutta sama on havaittavissa myös Valtiovarainministeriön teettämässä selvityksessä kuntalain kokonaisuudistusta varten.²⁸⁵ Nyt sisäisen tarkastuksen sääntelemättömyyttä on kuntalain esitöissä perusteltu sillä, että ”ei ole löydettävissä yhtenäistä järjestämismallia kuntien erilaisen koon ja toimintatapojen vuoksi”.²⁸⁶ Jos taas tarkastellaan sisäistä tarkastusta muualla lainsäädännössä, on havaittavissa, että sääntely on varsin yleisluontoista, eikä välttämättä sisällä kovinkaan yksityiskohtaisia velvoitteita sisäisen tarkastuksen toiminnolle. Sisäisen tarkastuksen organisointitapa on pitkälti organisaatioiden itsensä päätettävissä. Tässä valossa kuntalain perusteluja voidaan jopa pitää jossain määrin ontuvina.

Sisäisen tarkastuksen järjestämisvelvollisuuden ei välttämättä ole ehdoton, vaan se voi perustua johdon arvioon valvontavelvollisuutensa täyttymisestä, kuten valtion talousarviolainsäädännössä säädetty. Kuntien sisäistä tarkastusta koskevaa sääntelyä voisikin hahmotella juuri valtion talousarviolainsäädännön kautta, sillä julkisen sektorin sisäinen tarkastus on toiminnollisesti lähempänä toisiaan kuin yksityisellä sektorilla. Yksityisen sektorin sisäisen tarkastuksen sääntely ei tosin sekään ole niin yksityiskohtaista, etteikö sitä voisi käyttää esimerkinomaisena.

²⁸⁴ Kuntaliitto: Kyselyn tuloksia 2019; Rönkkö 2016, s. 9.

²⁸⁵ Valtiovarainministeriö 2011, s. 21.

²⁸⁶ HE 268/2014 vp, s. 168.

Sisäisen tarkastuksen toiminnosta säänneltävät asiat olisivat siten varsin yleisiä kuten muuallakin lainsäädännössä, mutta nämä varmistaisivat sen, että sisäisen tarkastuksen toiminto yhtäältä ymmärrettäisiin nykytilannetta yhtenäisemmin kunnissa. Keskeisiä säänneltäviä ominaisuuksia olisivat siten sisäisen tarkastuksen riippumattomuus- ja objektiivisuusvaatimukset, joilla varmistettaisiin sisäisen tarkastuksen asemaa kuntaorganisaation sisällä vallitsevien eritasoisten agenttiongelmien kitkijänä. Raportointisuhteet kunnanhallitukseen ja kunnanjohtajalle tai pormestarille sekä muille kunnan tarkastusorganisaatioon liittyville orgaaneille olisi myös hyvä mainita laintasoisesti riittävän raportoinnin turvaamiseksi. Kuntalaissa voitaisiin myös huomioida tarve sisäisen tarkastuksen toimintaohjeelle, jossa toiminnon tarkoituksesta ja tehtävistä säädeltäisiin. Sisäisen tarkastuksen järjestämisen kannalta olisi hyvä säätää myös sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien noudattamisesta, mikä vaikuttaisi myös ammattistandardien oikeuslähdeasemaan. Yksi keskeinen näkökulma olisi myös sisäisen tarkastuksen tiedonsaantioikeudet, jolla varmistettaisiin sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestämistavasta riippumaton oikeus saada salassa pidettävää tietoa.